



INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

MESTRADO EM FISCALIDADE 2º ANO

ANO LETIVO: 2017/2018

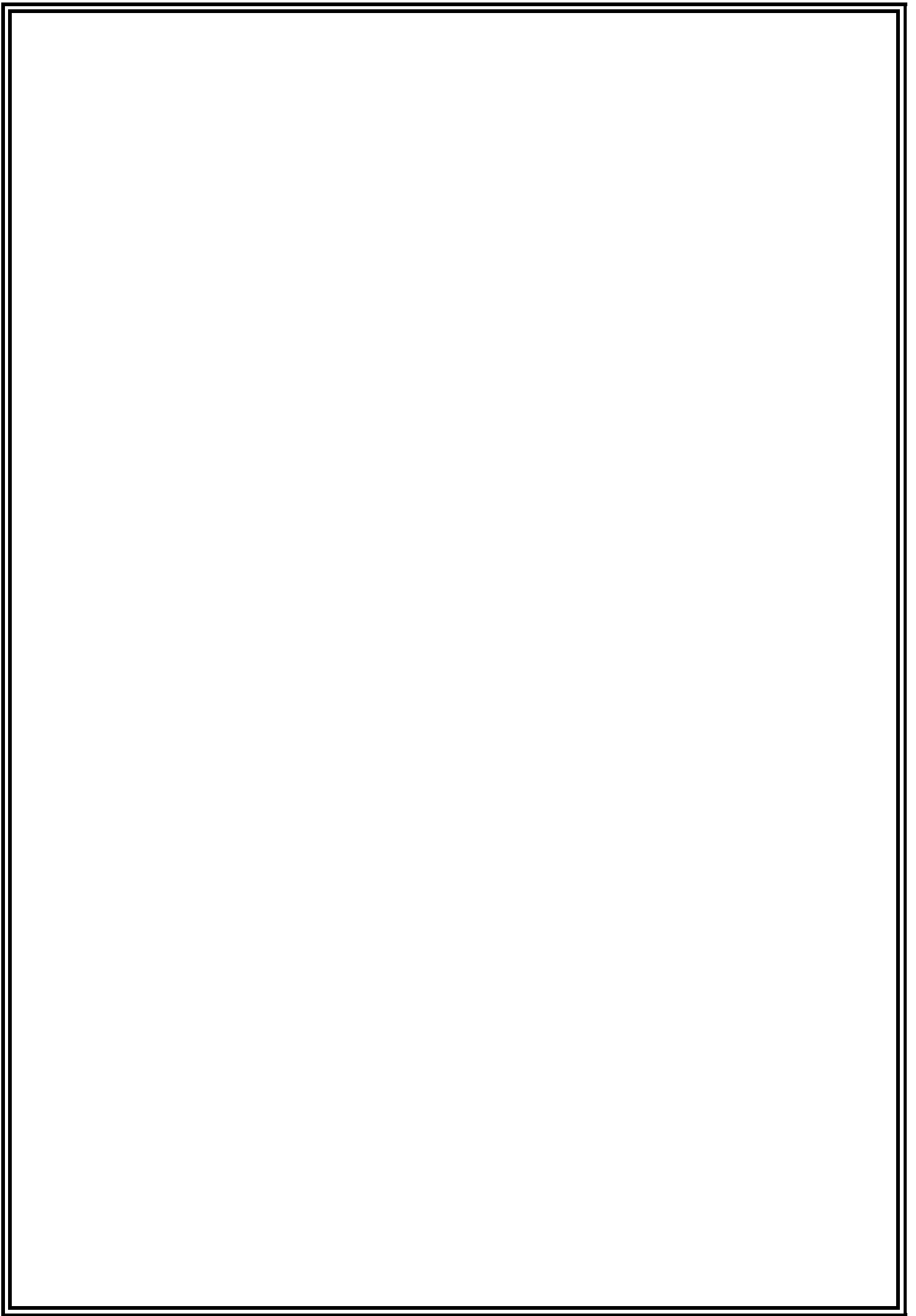
O PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO

Orientadora: Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

MESTRANDO:

➤ HERNANI NASCIMENTO

MINDELO, 12 DE JUNHO DE 2018



INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

MESTRADO EM FISCALIDADE 2º ANO

ANO LETIVO: 2017/2018

O PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

➤ MESTRANDO:

➤ HERNANI RENATO DA PENHA NASCIMENTO

MINDELO, 12 DE JUNHO DE 2018

Agradecimentos

Para a obtenção do Mestrado em Fiscalidade tinha como ultima etapa a elaboração desta dissertação. E estando esta dissertação elaborada, cabe a mim agradecer o apoio das várias pessoas. Sem os seus valiosos contributos não seria possível a elaboração desta dissertação.

À Professora Doutora Clotilde Celórico Palma, pela sua orientação ao longo do trabalho e pela sua disponibilidade que, mesmo estando em Portugal, teve sempre a preocupação de me ajudar no que fosse necessário.

À minha mãe, Olinda da Penha, pelo estímulo, incentivo e carinho e pelos valores transmitidos ao longo da vida.

Aos meus irmãos, Ravidson e Ailton Nascimento, pela ternura, amizade e companheirismo.

A minha namorada, Mircia Sofia, pela paciência, estímulo, incentivo e companheirismo.

A todos os professores do Mestrado em Fiscalidade, pelos conhecimentos transmitidos.

Aos colegas do curso pelos conhecimentos transmitidos, dicas e ajudas mútuas em todo o mestrado.

A todas as outras pessoas que direta e indiretamente contribuíram para a conclusão desta dissertação.

Por fim e não menos importante a Deus por me ajudar e dar forças para a conclusão desta dissertação.

Resumo

O presente trabalho versa sobre o tema de planeamento fiscal, com foco no planeamento fiscal exercido de forma abusiva ou agressiva. Hoje é possível através do aproveitamento de “brechas na lei” fazer-se a chamada poupança fiscal. Esse planeamento fiscal é um direito do contribuinte que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, que se encontra prevista no artigo 68º da CRCV. Mas esse planeamento fiscal deve conhecer limites e com isso sofre restrições por aplicação de outros princípios constitucionais como o objetivo de o sistema fiscal satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma justa repartição dos rendimentos e riqueza presentes no artigo 93º, n. º1, da CRVCV.

O foco do trabalho será exatamente a “violação” desses limites ao planeamento fiscal extravasando os limites aceites e, muitas vezes, incorrendo em crimes e contraordenações fiscais, situações que podem configurar um planeamento fiscal abusivo.

A metodologia do trabalho foi a investigação exploratória descritiva de aspetos relacionados com o planeamento fiscal, mencionando as situações que são consideradas como abusivas.

Palavras-chave: planeamento fiscal internacional; elisão fiscal; evasão fiscal; planeamento fiscal abusivo.

Abstract

This work deals with the subject of fiscal planning, with a focus on tax planning exercised abusively or aggressively. Today it is possible to take advantage of "loopholes in the law" to make the so-called fiscal savings. This tax planning is a taxpayer's right based on the constitutional principle of freedom of economic initiative, which is provided for in article 68 of the CRCV. But this fiscal planning must know limits and with this it is restricted by the application of other constitutional principles such as the objective of the fiscal system to satisfy the financial needs of the State and other public entities and a fair distribution of the income and wealth present in article 93. N°1 of CRCV. The focus of the work will be exactly the "violation" of these limits to fiscal planning by pushing the limits accepted and often incurring crimes and against tax regulations that are called abusive tax planning. The methodology of the work was the descriptive exploratory investigation of aspects related to tax planning, measuring the situations that are considered as abusive.

Keywords: international tax planning; Tax avoidance; tax evasion; Abusive tax planning.

ÍNDICE

Agradecimentos	iv
Resumo	v
Abstract	vi
Índice de tabelas	x
Lista de siglas e abreviaturas.....	xi
Capítulo I - Introdução	1
Capítulo II – Conceitos e Formas de Obter a Poupança Fiscal	2
1. Conceitos	2
1.1. Planeamento Fiscal.....	2
1.2. Sistema fiscal.....	3
2. Formas de obter a poupança fiscal ¹	3
2.1. Planeamento fiscal intra legem	4
2.2. Planeamento fiscal extra legem.....	5
2.3. Contra Legem- Vulgo Evasão Fiscal no Sentido Amplo (<i>Tax Evasion</i>).....	6
3. Planeamento fiscal internacional ⁶	7
Capítulo III - Planeamento Fiscal e Figuras Afins	8
1. Evasão, fraude e contraordenações fiscais.....	8
2. Razões para criminalizar o ilícito fiscal grave	12
3. Outros crimes fiscais.....	13
4. Exemplos práticos.....	16
5. Contraordenações tributárias.	19
6. Diferença entre contraordenações fiscais e crimes fiscais.....	19
7. A responsabilidade das pessoas coletivas	21
8. Penas principais e acessórias - Artigo 14º e seguintes do RITNA.....	21
Capítulo IV - Limites ao planeamento fiscal.....	22
1. Apresentação de soluções adoptadas a nível internacional.....	22
1.1. Os esforços da União Europeia e da OCDE.....	22
1.1. Os esforços da União Europeia e da OCDE.....	23
1.1.1. A União Europeia	23
1.1.1.1. Domínios de intervenção da UE ¹⁸	26
1.1.1.1.1. A nível de IVA e impostos especiais sobre o consumo	26

1.1.1.1.2. A nível de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas.....	26
1.1.1.1.3. A nível de Receitas fiscais	26
1.1.1.1.4. A nível de suprimento das barreiras fiscais.....	27
1.1.1.1.5. A nível das regras comuns em matéria de tributação de bens e serviços.....	27
1.1.1.1.6. A nível da evasão e fuga fiscais	28
1.1.1.1.7. A nível do imposto sobre as transações financeiras	28
<i>1.1.1.2. Documentos e trabalhos recentes da UE sobre o combate ao PFA</i>	<i>28</i>
1.1.1.2.1. O Pacote Antielisão Fiscal ¹⁹	30
1.1.2. A OCDE ²⁰	31
<i>1.1.2.1. O relatório BEPS²¹</i>	<i>31</i>
1.1.2.1.1. Ação 1- Comércio eletrônico	33
1.1.2.1.2- Ação 2- Entidades e instrumentos híbridos	33
1.1.2.1.3. Ação 3 - Regras para as CFC	33
1.1.2.1.4. Ação 4 – Dedutibilidade dos juros	34
1.1.2.1.5. Ação 5 – Práticas tributárias danosas	34
1.1.2.1.6. Ação 6 – Abuso na aplicação dos tratados.....	35
1.1.2.1.7. Ação 7 – Estabelecimento Permanente (PE).....	35
1.1.2.1.8. Ações 8 à 10 – Preços de transfêrencia (TP).....	36
1.1.2.1.9. Ação 11 – Análise do BEPS.....	37
1.1.2.1.10. Ação 12 – Divulgação de planeamento tributário agressivo.....	38
1.1.2.1.11. Ação 13 - Documentação de TP e o relatório por país	39
1.1.2.1.12. Ação 14 - Solução de litígios	40
1.1.2.1.13. Ação 15 – Acordo multilateral	40
1.1.2.1.14. Conclusões acerca do BEPS.....	40
<i>1.1.2.2. Outras medidas adoptadas pela OCDE.....</i>	<i>42</i>
<i>1.1.2.3. A aplicação das outras medidas da OCDE³⁰</i>	<i>44</i>
1.1.2.3.1. Obrigação de divulgação antecipada.....	45
1.1.2.3.1.1. Reino Unido.....	45
1.1.2.3.1.2. Estados Unidos da América.....	46
1.1.2.3.2. Obrigação de divulgação adicional	46
1.1.2.3.3. Utilização de questionários	47
1.1.2.3.4. Programas de conformidade de cooperação.....	48

1.1.2.3.5.Regime específico	48
1.1.2.3.6.Penalizações para o não cumprimento de regras relativas à legislação do planeamento fiscal abusivo	49
2. A CGAA no âmbito do sistema fiscal cabo-verdiano.....	49
2.1. Aplicação e Interpretação da cláusula anti abuso em Cabo Verde e Portugal (artigo 31.º do CGT de Cabo Verde e artigo 38.º, nº2, da LGT)	50
2.2. Interpretação da cláusula geral anti abuso, segundo a Constituição da República e a lei.	51
2.3. Os pressupostos típicos da aplicação da norma.	51
2.4. O ónus da prova.....	51
2.5. Meios artificiosos e fraudulentos	52
3. As CEAA – Clausulas especiais anti abuso	52
Capítulo V- O Planeamento fiscal abusivo em Portugal.....	58
Capítulo VI- Sujestão de nova medida legislativa³⁵	62
Capítulo VII- Proposta de medida legislativa³⁹	65
Capítulo VIII- Exemplo prático de planeamento fiscal abusivo	66
Capítulo IX- Conclusões	75
Bibliografia.....	77

Índice de tabelas

Tabela 1- Demonstração de resultados por natureza	68
Tabela 2 – Vendas Mensais da Sociedade Beta	69
Tabela 3 – Vendas Mensais da Sociedade Delta.....	69
Tabela 4– Vendas da Alfa para as empresas Beta e Delta	70
Tabela 5 – Vendas da Beta para as empresas Alfa e Delta	71
Tabela 6– Vendas da Delta para as empresas Alfa e Beta	71
Tabela 7 - Demonstração de resultados por natureza efectiva da Alfa	72
Tabela 8 – Vendas efectivas da empresa Beta	73
Tabela 9 – Vendas efectivas da empresa Delta.....	74

Lista de siglas e abreviaturas

AT – Administração Tributária.

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting.

CEAA – Cláusula especial anti abuso.

CFC – Control Foreign Companies.

CGAA - Cláusula Geral Anti Abuso

CGT – Código Geral Tributário.

CIRPC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRCV – Constituição da República de Cabo Verde

CRP – Constituição da República Portuguesa.

DEMPE – Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation.

EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciations and Amortizations.

EUA – Estados Unidos da América.

G20 – Grupo dos 20.

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

ISCEE – Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresarias.

MAP – Mutual Agreement Procedure.

PE – Estabelecimento permanente.

RJITNA - Regime Jurídico das Infrações Tributárias Não Aduaneiras.

TP – Preços de transferência.

Capítulo I - Introdução

Atualmente vivemos numa época em que o imposto é muito importante para manter o Estado democrático e a comunidade organizada e ainda para garantir o respeito pelos direitos e garantias fundamentais, ou seja, para que o Estado possa arcar com suas despesas.

Mas ao mesmo que se nota a importância para o Estado cobrar impostos, nota-se também o desconforto que muitas vezes causa aos contribuintes o seu pagamento pelo facto de estarem a diminuir a sua riqueza em nome do Estado.

Daí mostra-se de capital importância fazer o planeamento fiscal como forma de, os contribuintes em nome individuais como as sociedades organizadas gerirem da melhor forma possível os seus encargos fiscais.

Contudo, deve-se salientar que o planeamento fiscal é um ato legítimo desde que exercido de acordo com os limites aceites de forma a evitar elevadas perdas de receitas a favor do Estado. É neste sentido, que o Estado desenvolve medidas para evitar o planeamento fiscal abusivo, nomeadamente, as normas anti abuso específicas, a cláusula geral anti abuso, presunções fiscais e conceitos jurídicos mais abrangentes.

O principal foco do trabalho será o de definir quando se está perante um ato de planeamento fiscal e quando se está perante um ato de planeamento fiscal abusivo que conduz a vantagens fiscais e a chamada poupança fiscal, e clarificar os conceitos de evasão fiscal e elisão fiscal.

Ao longo do trabalho, definirei o conceito de planeamento fiscal, as formas de obter poupança fiscal, o conceito de planeamento fiscal internacional, ainda relacionarei o planeamento fiscal com as outras figuras afins, exemplificando com alguns casos práticos, definirei os limites do planeamento fiscal, definirei o papel da cláusula geral anti abuso e demonstrarei o importante papel que tanto a União Europeia como a OCDE têm na abordagem e desenvolvimento do tema. Finalmente, mas não menos importante, apresentarei uma breve conclusão sobre o que o trabalho me permitiu desenvolver acerca do planeamento fiscal, elisão fiscal, evasão fiscal e planeamento fiscal abusivo.

Capítulo II – Conceitos e Formas de Obter a Poupança Fiscal

1. Conceitos

1.1. Planeamento Fiscal

Pode-se dizer que em rigor não existe uma definição unânime para o conceito de planeamento fiscal.

Segundo Diogo Campos em “A Norma Geral Anti Abuso, 2008”, página 5, o planeamento fiscal pode ser visto como um direito fundamental, em conformidade com o qual o contribuinte tem em vista diminuir o imposto a pagar de acordo com a lei existente na altura da prática do facto tributário, originando dessa forma a chamada **poupança fiscal**.

Sendo assim, o planeamento fiscal é um conjunto de atos, com os quais o sujeito passivo procura obter voluntariamente uma vantagem fiscal através da escolha de certos negócios jurídicos menos onerosos, e a fixação da localização em ordenamentos jurídicos mais favoráveis, atingindo dessa forma, a chamada poupança fiscal.

Trata-se exatamente do aproveitamento de lacunas da lei permitidas através do princípio de iniciativa económica, prevista no art. 17.º conjugado com o art. 68.º da CRCV, em conformidade com os quais:

Artigo 17º (Âmbito e sentido dos direitos, liberdades e garantias)

“1. As leis ou convenções internacionais poderão consagrar direitos, liberdades e garantias não previstos na Constituição.

2. A extensão e o conteúdo essencial das normas constitucionais relativas aos direitos, liberdades e garantias não podem ser restringidos pela via da interpretação.

3. As normas constitucionais e legais relativas aos direitos fundamentais devem ser interpretadas e integradas de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

4. Só nos casos expressamente previstos na Constituição poderá a lei restringir os direitos, liberdades e garantias.

5. As leis restritivas dos direitos, liberdades e garantias serão obrigatoriamente de carácter geral e abstrato, não terão efeitos retroativos, não poderão diminuir a extensão e

o conteúdo essencial das normas constitucionais e deverão limitar-se ao necessário para a salvaguarda de outros direitos constitucionalmente protegidos.”

Artigo 68º (Iniciativa privada)

“A iniciativa privada exerce-se livremente no quadro definido pela Constituição e pela lei”.

1.2.Sistema fiscal

Todo e qualquer país necessita de um sistema fiscal minimamente organizado para cumprir com os objectivos macroeconómicos do Estado.

A definição de sistema fiscal vem consagrada no artigo 93º da CRCV no seu número 1.

Artigo 93º (Sistema fiscal)

“1. O sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica e social do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e riqueza.”

De acordo com Sanches J. L. S. (1989, página 45), em “A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional”, o Estado Fiscal torna-se assim o aspeto financeiro do Estado Social, a condição necessária ao funcionamento do Estado Prestador e a consequência inevitável da codificação dos direitos sociais fundamentais e da assunção pelo Estado do dever de ter uma atividade reguladora da economia.

2. Formas de obter a poupança fiscal ¹

Existem basicamente três vias para se obter a poupança fiscal, sendo que existem vias legais e vias antijurídicas e mesmo ilícitas que podem constituir crimes ou contraordenações fiscais. Elas são:

- *“Intra legem”* - quando a poupança fiscal é expressa ou implícita pelo legislador, ou seja, encontra-se na letra da lei;

¹ Segundo Clotilde Palma; Lições de Fiscalidade 2015, in textos de apoio às lições de planeamento fiscal, ministrado no curso de mestrado em fiscalidade, ISCEE 2015.

- “*Extra legem*” – também chamado de elisão fiscal (*tax avoidance*). Neste caso a poupança fiscal verifica-se através da utilização de negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal;
- “*Contra legem*” – vulgo evasão fiscal no sentido amplo (*tax evasion*). A poupança fiscal é conseguida através da utilização de atos ilícitos. O planeamento fiscal abusivo ou *tax avoidance* tem como correspondente em latim a expressão planeamento (*elidere*) “*extra legem*”, vulgo, elisão fiscal.

2.1.Planeamento fiscal intra legem

De acordo com Sanches, J. L. S.², o planeamento fiscal intra legem vulgo designado por planeamento fiscal legítimo ou *tax planning* na linguagem anglo-saxónica, consiste nomeadamente na utilização de meios lícitos para a redução da carga fiscal tanto através da renúncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária, ou escolhe de entre as diversas soluções apresentadas pelo ordenamento jurídico aquela que lhe permite menos encargos fiscais.

Amorim, J. C.³, refere que os particulares e as empresas procuram através do planeamento fiscal a redução dos impostos a pagar, utilizando desta forma as normas mais apropriadas para tal ato.

Sousa, C. C.⁴, refere que o planeamento fiscal é algo intrínseco à existência de regimes de tributação, na medida em que, contêm normas de incidência distintas e regimes diversos de tributação que permite a escolha de comportamentos pelo sujeito passivo.

² Segundo Sanches, J. L. S. em “*Os Limites do Planeamento Fiscal: substância e forma no direito fiscal português*”, 2006, página 25.

³ Amorim, J. C., em “*Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal*”. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas* do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2007, página 21

⁴ Sousa, C. C. em *O planeamento fiscal abusivo, O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*. Universidade do Minho, 2012, página 18

O planeamento fiscal intra legem permite aos contribuintes a racionalização das suas obrigações fiscais através da minimização dos custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais de acordo com Gomes, 1997, página 18.

Amorim, (2007, página 23) e Sanches, 2009, (página 28) ainda referem que, por existirem muitas normas de desagravamento fiscal, exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação, tudo leva a crer que a poupança fiscal intra legem é exclusivamente sugerida pelo legislador.

2.2. Planeamento fiscal extra legem

Como já se referiu acima, também é designado por elisão fiscal (*tax avoidance*) e se seguirmos a sua definição linear, quer dizer “fora da lei”.

Apesar desta prática contrariar os princípios fundamentais do ordenamento jurídico, com a finalidade de uma diminuição do pagamento dos impostos, esta prática é ilegítima, mas lícita.

Segundo Amorim,⁵ o planeamento fiscal abusivo é um negócio jurídico e fiscalmente menos oneroso que apesar de lícito, é um negócio antijurídico. Há uma violação direta e frontal das normas jurídicas, sendo uma habilidade fiscal ou negócio de destreza fiscal que consiste na realização de negócios que escapam às normas de incidência fiscal ou no exercício de certas práticas contabilísticas que lhes são favoráveis às empresas.

O contribuinte tem o total direito de estruturar o seu negócio, procurando a forma de diminuição dos seus gastos, inclusive dos impostos. Torna-se pois, perfeitamente natural que perante diversas possibilidades, o contribuinte escolha aquela que lhe permite pagar menos impostos, sendo totalmente lícito e desde que não ocorra violação da lei. É o mesmo que dizer que desde que seja dentro da lei, não há nada que impeça o contribuinte de fazer um planeamento fiscal. Mas é importante ter-mos regras que impessam negócios jurídicos que visam única e exclusivamente fugir aos impostos.

⁵ Segundo Amorim,⁵ 2007 em ” Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, página 18

2.3. Contra Legem- Vulgo Evasão Fiscal no Sentido Amplo (*Tax Evasion*)

Também designada de fraude fiscal ou planeamento fiscal ilícito, onde se viola direta e intencionalmente as normas fiscais, prejudicando dessa forma a administração tributária. O contribuinte atua de forma intencional e voluntária, com a única finalidade de evitar o pagamento de tributos. Esta prática é vista como uma poupança fiscal ilegítima, mas lícita, apesar de contrariar princípios fundamentais do ordenamento jurídico. São, pois negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal, há uma transgressão indireta, ou seja, respeita-se a letra da Lei, mas se desrespeita o espírito da Lei. Por outro lado, a prática contra legem ou “*tax evasion*”, caracteriza-se por ter caráter ilícito, violando direta e intencionalmente normas como forma de prejudicar a administração tributária.

De acordo com o artigo 87.º do RJITNA são puníveis as condutas ilegítimas que *“visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”*.

Aí se verifica que a prática de planeamento fiscal ilícito pode ocorrer por ocultação de fatos ou valores nas declarações ou livros de contabilidade, ocultação de fatos ou valores não declarados, celebração de negócio simulado, falsificação da contabilidade, a emissão e utilização de faturas falsas, apropriação de impostos retidos e devidos por terceiros.

O contribuinte adota um comportamento que viola um dever de cooperação que a lei tipifica como crime ou como contraordenação fiscal que são puníveis nos termos do RJITNA.

Para muitos, a evasão fiscal é a causa de todos os males. Se o Estado não cumpre com as suas obrigações sociais, o motivo é ausência de meios financeiros que o mesmo não tem, porque uma boa parte dos cidadãos, empresas, profissionais liberais e outros não pagam os impostos devidos.

A evasão fiscal existe e a sua dimensão atinge proporções escandalosas, apesar de não ser possível quantificá-la, dada a ausência de estatísticas credíveis

O Planeamento Fiscal distingue-se da evasão fiscal e da fraude fiscal: o primeiro é lícito e a evasão ou a fraude fiscal são condutas ilícitas, com sanções de natureza criminal, administrativa ou mesmo civis.

3. Planeamento fiscal internacional⁶

Na *elisão fiscal internacional* está em causa a prática de actos (em princípio) *lícitos*, realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos.

A *elisão fiscal internacional* assenta num duplo pressuposto: (i) a existência de dois ou mais ordenamentos tributários, dos quais um ou mais se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou outros; (ii) a faculdade de opção ou escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável, pela influência voluntária na produção do facto ou fatos geradores em termos de atrair a respectiva aplicação.

Na *elisão fiscal internacional* procura-se evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável).”

⁶Segundo Clotilde Palma; Lições de Fiscalidade 2015, in textos de apoio às lições de planeamento fiscal, ministrado no curso de mestrado em fiscalidade, ISCEE 2015.

Capítulo III - Planeamento Fiscal e Figuras Afins

1. Evasão, fraude e contraordenações fiscais

A liberdade na definição do projeto de vida é rega, embora, naturalmente, seja necessário considerar os limites e constrangimentos impostos pela ordem jurídica. Se o Estado não pode interferir na esfera de liberdade dos cidadãos contribuintes, também é certo que estes não poderão atentar contra os interesses legalmente consagrados e protegidos do Estado⁷.

A evasão fiscal é irmã gémea do tributo, pelo que para além das situações jurídicas já analisadas, haverá que considerar com especial premência a matéria das infrações fiscais.⁸

A pedra de toque no sistema fiscal e, em especial, da norma anti abuso, reside no comando dirigido aos cidadãos, segundo o qual não é permitida a gestão por estes efetuada de interesses alheios ao Estado- Fisco, logo, dos impostos.

A evasão fiscal existe e a sua dimensão “*atinge proporções escandalosas*”, a nível mundial, apesar de não ser possível quantificá-la, dada a ausência de estatísticas credíveis, a falta de troca de informações e a opacidade de muitas jurisdições e regimes fiscais.

Para Sampaio Dória, em “Evasão Fiscal Legítima página 45, são conhecidas as consequências antissociais da evasão e fraude fiscais:

- a) Obriga á exacerbação do ónus tributário sobre os contribuintes diligentes ou sobre os que estão materialmente impossibilitados de se valer dos expedientes evasivos;
- b) Comprime as receitas públicas, como alternativa, privando o Estado dos meios necessários á execução dos serviços que se atribui;
- c) Corrói o princípio da igualdade tributária;
- d) Frustra a distribuição dos encargos fiscais segundo a capacidade contributiva dos indivíduos.

⁷ De acordo com Manuel Costa Andrade em Consentimento e acordo em Direito penal, Coimbra Editora, 2004, página 30.

⁸ De acordo com Sampaio Dória, em “Evasão Fiscal legítima”, pagina 42

Sendo unanimemente aceite que, existe, uma indiscutível, dignidade penal nas perseguições e punição dos comportamentos de fuga ilegítima ao fisco.

Em Cabo Verde não sabemos ao certo se há ou não evasão fiscal, e a haver, como parece que há, desconhecemos a sua dimensão.

As infrações fiscais que aqui se pretende analisar dividem em contraordenações e crimes fiscais, previstas no RJITNA de Cabo Verde.

Não existe na legislação fiscal cabo-verdiana, tal como na Portuguesa, uma distinção entre evasão fiscal e fraude fiscal, existindo grande flutuação terminológica.

Por vezes o termo evasão é utilizado em sentido amplo, abrangendo a fraude fiscal, por vezes em sentido restrito, referindo-se aos ilícitos fiscais menos graves.⁹

Apesar de não se encontrar entre autores uma uniformidade terminológica e concetual sobre a evasão e fraude fiscais, costuma-se designar-se por “fuga ao fisco” a evasão fiscal.

A evasão fiscal configura como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a ilidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.”¹⁰

Para utilizarmos um conceito legal, podemos socorrer-nos do artigo **3.º n.º 1 do RJITNA**, pelo que todo o comportamento ou conduta, traduzida num “facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”.

Podendo ser evasão fiscal e configurará uma infração fiscal de natureza contraordenacional ou crime fiscal conforme o seu grau de gravidade.

O artigo 87.º do RJITNA sobre a epígrafe fraude fiscal dispõe que:

⁹ Segundo Clotilde Palma; Lições de Fiscalidade 2015, in textos de apoio às lições de planeamento fiscal, ministrado no curso de mestrado em fiscalidade, ISCEE 2015.

¹⁰ Sampaio Dória, em “Evasão Fiscal Legítima: conceitos e problemas

“Artigo 87.º

Fraude Fiscal

1. As condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos, restituições ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, constituem fraude fiscal punível com pena de prisão de 1 a 3 anos ou pena de multa até 500 dias.

2. A fraude fiscal pode ocorrer por:

a) Prestação de falsas declarações, ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar nas declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração tributária especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria tributável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Viciação, falsificação, ocultação, destruição, danificação, não processamento, inutilização ou recusa de exibição de livros de escrituração ou qualquer documento exigido pela lei fiscal;

d) Uso de livros ou documentos fiscalmente relevantes sabendo-os viciados ou falsificados por terceiro;

e) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoa.

3. Os fatos previstos no número anterior só são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for igual ou superior a 500 000\$00 para as pessoas singulares e a 1000 000\$00 para as pessoas colectivas.

4. Se a vantagem patrimonial for superior a 1 500000\$00 para a pessoas singulares e entre 2 000 000\$00 a 3000 000\$00 para as pessoas colectivas, os factos previstos no número anterior são puníveis com pena de prisão até cinco anos e pena de multa até 750 dias.

5. Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

Por sua vez, o artigo 88.º do mesmo código dispõe que:

“Artigo 88.º

Fraude fiscal qualificada

Os fatos previstos no artigo anterior constituem fraude qualificada e são puníveis com pena de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e pena de multa de 400 a 2500 dias para as pessoas colectivas, se a vantagem patrimonial for superior a 3 000 000\$00 ou quando se verificar cumulativamente de mais de uma das seguintes circunstâncias:

- a) O agente for funcionário público e tiver gravemente abusado das suas funções;*
- b) O agente se tiver socorrido do auxílio de funcionário público com grave abuso das suas funções;*
- c) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária ou se encontre com terceiros em situação de relações especiais;*
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros ou quaisquer outros elementos probatórios exigidos pela lei fiscal;*
- e) O agente tiver usado registos informáticos, livros ou outros documentos fiscalmente relevantes sabendo-os viciados ou falsificados por terceiros;*
- f) O agente tiver utilizado a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território nacional e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.”*

Apesar da gestão das actividades económicas pressupor que os empresários ou os agentes económicos devam minimizar os respetivos custos, ou seja, possam fazer uma economia ou adequada gestão fiscal (elisão fiscal), tal não implica que o façam violando as leis tributárias, atuando contra a lei, no fundo operando na economia clandestina ou

paralela com práticas fiscais fraudulentas, logo ilícitas (contra legem), o que contribui para a desregulação e perturbação do mercado e diminuição das receitas fiscais.

Desta forma, o cidadão encontra as margens da sua liberdade balizadas pelas seguintes condutas que se punem:

- a) Ocultação ou alteração de dados ou valores fiscalmente relevantes;
- b) Celebração de negócios simulados, a que acresce a intenção de obter um determinado resultado que, figurando como referência necessária da intensão do agente-ou o prejuízo para o Estado Fisco (não liquidação, não entrega, não pagamento do imposto) ou a obtenção de uma vantagem indevida (benefício, reembolso ou outras vantagens suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, não tem, contudo, de verificar-se.

Nesta sede, são as violações dos valores de verdade e de transparência as marcas da dignidade penal e da necessidade da pena, impostas pela Constituição.

E uma vez que as condutas que estão descritas no RJITNA são puníveis sem dependência de causarem ou de lhe ser imputado um tipificado resultado de perigo concreto, e não constituindo, naturalmente, crime de dano, a Fraude Fiscal deve caracterizar-se como crime de perigo abstrato.

O direito penal, como afirma Manuel Costa Andrade, que constitui ele próprio espaço de liberdade, não aceitará, pois, as escolhas do contribuinte cujo planeamento fiscal integre qualquer uma destas formas de atuação sancionadas nos vários tipos legais de crime.

Segundo Nuno Botelho, Conceito de contraordenações, Lisboa, UC, 2006, o mesmo já não sucederá no plano da contraordenação referida que, podendo ser sancionada por ser praticada a título doloso ou negligente, não colhe o grau de ilicitude e a intensidade do ataque ao bem jurídico protegido que inerem àqueles crimes.

2. Razões para criminalizar o ilícito fiscal grave

Sempre foi controverso o fundamento da criminalização do ilícito fiscal.

A maioria dos países da OCDE criminaliza as infrações fiscais mais graves, embora sejam muito pouco frequentes as penas de prisão

A evasão fiscal agrava a tributação dos contribuintes cumpridores e nas palavras de Augusto Silva Dias, as sociedades modernas têm vindo a beneficiar de uma crescente aticização, o que se prende com a realização de objetivos de justiça distributiva e confere um carácter particularmente censurável às condições evasivas mais graves.¹¹

Os efeitos perniciosos, financeiros, económicos e sociais da fraude ou evasão fiscal impõe-se uma repressão forte que só por via da criminalização se pode atingir.

A doutrina discute hoje a criação de novos métodos para combater a evasão fiscal e fraude fiscais, que vão desde novos métodos interpretativos da lei fiscal, o alargamento das presunções absolutas e relativos e mesmo a formulação de novas ficções jurídicas, até a criação de cláusulas gerais anti abuso para abranger novas realidades económicas.

3. Outros crimes fiscais

Para além da fraude fiscal (artigos 87.º e 88.º do RJITNA) estão previstos outros crimes fiscais no citado regime designadamente burla fiscal (art.86.º), abuso de confiança fiscal (art.89.º), frustração de créditos fiscais (art 90.º), violação de segredo fiscal (91.º) e desobediência qualificada (92.º).

Artigo 89.º do RJITNA

Abuso de confiança fiscal

1. *Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor igual ou superior a 3 000\$00 que tenha sido retida, deduzida, apurada, recebida ou liquidada, ainda que por conta da prestação devida, nos termos das leis tributárias e que estivesse legalmente obrigado a entregar, é punido com pena de prisão de 1 a 3 anos ou pena de multa até 500 dias.*

2. *Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que tenha sido recebida, liquidada em factura ou documento fiscalmente equiparado, e haja a obrigação legal de a entregar à administração tributária.*

¹¹Nuno Sá Gomes- Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal – página 1

3. *Os factos previstos nos números anteriores só são puníveis se tiverem decorridos mais de 60 dias sobre o prazo legal de entrega da prestação tributária.*

4. *Quando o valor da prestação não entregue à administração tributária for igual ou superior a 3 000 000\$00, o crime é qualificado e o agente é punido com pena de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e pena de multa de 400 a 2 500 dias para as pessoas colectivas.*

5. *Para efeitos dos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da lei tributária aplicável, devam constar de cada declaração periódica a entregar à administração tributária.*

Artigo 90.º do RJITNA

Frustração de créditos

1. *Quem, sabendo que tem de pagar tributo já liquidado ou em fase de liquidação, alienar, danificar, ocultar ou onerar o seu património com a intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente a cobrança do crédito tributário, é punido com pena de prisão de 1 a 3 ou pena de multa até 500 dias.*

2. *Quem outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção, nas condições e para os efeitos descritos no número anterior, é punido com pena de prisão de 1 a 3 anos ou pena de multa até 350 dias.*

3. *Para efeitos dos números anteriores, o tributo considera-se em fase de liquidação após o início do ano civil seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.*

Artigo 91.º do RJITNA

Segredo Fiscal

1. *Quem, sem justa causa e sem o consentimento de quem de direito, revelar ou aproveitar de elementos ou informação de natureza pessoal com relevância fiscal ou de elementos conexos com a capacidade tributária, que tenha tido conhecimento no exercício ou por causa do exercício das suas funções, e desde que a conduta seja susceptível de causar prejuízo ao Estado ou a terceiro, é punível com pena de prisão até 2 anos ou de multa até 250 dias.*

2. O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele informação ou elementos abrangidos por sigilo ou segredo de que teve conhecimento ou lhe foi confiado no exercício das suas funções, com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público ou a terceiro, é punido com pena de prisão de 1 a 3 anos ou multa de 40 a 500 dias.

Artigo 92.º do RJITNA

Desobediência qualificada

Quem não obedecer a ordem ou mandato legítimo regularmente comunicado e emanado do Director Nacional das Receitas do Estado ou do seu substituto legal, ou de autoridade judiciária competente em matéria de derrogação de sigilo bancário é punido com pena de prisão de 1 a 3 anos ou de multa até 500 dias.

Não se pretende nesta sede analisar todo o leque de crimes fiscais e suas implicações, pelo que apontaremos apenas alguns aspetos considerados mais relevantes.

Com a tipificação dessas infrações visou-se no essencial acentuar a punição nas condutas típicas ilícitas e culposas que configurassem crimes fiscais mais graves e para que penas mais gravosas, mesmo privativas de liberdade, contribuíssem para a redução da fraude fiscal, que continua a ser crescente.

Como é o caso da fraude fiscal qualificada a que corresponde a moldura penal mais elevada, chegando mesmo a 8 anos de prisão.

Aqui, segunda a doutrina, teve-se em consideração o valor patrimonial sonegado ou omitido e hierarquizou-se em valor patrimonial normal, de valor elevado e valor consideravelmente elevado, começando a pena privativa de liberdade de 1 a 5 anos, 2 a 8 anos.

Os elementos deste tipo de crime vão desde o uso de erro ou engano sobre factos, provocado por meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes, para determinar a Administração Tributária á prática de atribuições patrimoniais, de que resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.¹²

¹² Jorge Sousa e Manuel Simas Santos, RGIT, anotado, 3ª edição, página 513.º e 514

4. Exemplos práticos

Caso 1

- João, através da falsificação de diversos documentos (declaração de hospital / cartão de identificação, etc.), regista Francisco – que não tem existência real – como seu filho e desse modo:

- Indica-o como dependente na declaração de IRS o que leva a dedução à colecta de IRS (obtendo reembolso na fase do acerto de contas /liquidação)

- Obtém diversos subsídios de organismos públicos de assistência social

Obtém juro bonificado em instituição financeira.

Burla fiscal – (art. 86º RJITNA) - *“Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes ou outros meios artificiosos ou fraudulentos, determinar a administração tributária a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com pena de prisão de 1 a 5 anos ou pena de multa até 1 000 dias.*

Bem jurídico

Tipo objetivo:

- Astúcia? Mero engano?
- “Meios artificiosos ou fraudulentos”
- Duplo nexo de imputação

Não há circunstâncias qualificadoras

A consumação verifica-se com o enriquecimento

Tentativa só punida por força do art. 22º nº 2 do CP

A falsificação pode ser punida autonomamente?

Caso 2

- Entre Janeiro de 2015 e Junho de 2016, a “Alibi, Ldª” não entregou a declaração de IVA, de periodicidade trimestral.

- Na aquisição de um imóvel para a sede da sociedade, em 30 de Dez. 2015, declarou na escritura de compra e venda, metade do valor por que efetivamente adquiriu, reduzindo para metade o valor do imposto.

- Juntou à contabilidade faturas por trabalhos não realizados nem fornecido bens (empolando custos).

FRAUDE FISCAL (art. 87º) - Já anteriormente citado

Tipo objetivo - modelos de condutas:

- ✓ Falsas declarações, ocultação ou alteração de factos ou valores declarados
- ✓ Ocultação de valores não declarados
- ✓ Viciação, inutilização, não exibição de livros de escrituração
- ✓ Uso de livros viciados
- ✓ Celebração negócios simulados

► **Estruturação típica** (*resultado ⇔ mera atividade*)

- ✓ Aptidão para causar diminuição de receitas fiscais

Consumação do crime

- ✓ Liquidação ou entrega da declaração na autoliquidação
=> Entrega ou fim do prazo da entrega (acção típica)

► **Critério (nº 5): cada declaração e cláusula anti-abuso**

► **Fraude qualificada**

- ✓ Vantagem sup. 3.000.000\$00 Ou + que uma circunstância
- ✓ Participação / registos informáticos

a falsificação pode ser punida autonomamente?

No crime de **burla fiscal**, “*não se exige que os atos praticados pelo burlado, a administração fiscal, lhe tenham que causar um prejuízo patrimonial, basta que a determine a efetuar atribuições patrimoniais que sem a atuação do agente não teriam lugar, asseveram aqueles autores.*”

Num primeiro momento, deve-se verificar-se uma conduta astuciosa comissiva que diretamente induziu o erro ou o engano; num segundo momento deve verificar-se a atribuição patrimonial de que resulte um enriquecimento ilegítimo do sujeito ativo ou de terceira pessoa. Em ambos estes momentos deve existir uma sucessiva relação de causa efeito.

Tem de ver uma relação entre os meios empregues e o erro ou engano, e entre estes e os atos que vão diretamente defraudar a Administração Tributária. Mas o engano é produzido e se lhe segue o enriquecimento ilegítimo não há lugar a indagações sobre a idoneidade do meio empregue, considerada abstratamente. Da mesma forma não importa apurar se esse meio era suficiente para enganar ou fazer cair em erro o homem médio suposto pela ordem jurídica, uma vez que uma eventual culpa da vítima não pode constituir-se uma desculpa para o agente.

O último elemento consiste na obtenção para o agente ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, pois só este é relevante como elemento constitutivo deste crime.”¹³

Também aqui, por força do citado regime, a tentativa é punível.

Segue-se o crime de **abuso confiança fiscal**, neste crime tem havido muitas divergências entre a doutrina e a jurisprudência, porquanto a quem entenda que aqui pode haver situações fácticas de não entrega de prestação tributária, em que, embora configurem o tipo de crime, a atuação do agente não pode vir a ser punida.

Segundo Augusto Silva Dias in *Crimes e Contraordenações fiscais*”, VII, pagina 439) devemos nestas situações fazer uma distinção, ou seja, se a retenção na fonte resulta da inexistência de rendimento, não há crime de abuso de confiança, o que acontecerá também se embora havendo retenção por haver rendimento, se utiliza o imposto retido (IRS) para pagar os salários dos trabalhadores. Ou seja, para este autor o abuso de confiança fiscal só existe se a empresa substituta, dolosamente se apropriar das prestações retidas.

Com efeito muitas empresas se encontram em situações difíceis ou até em pré-falência e utilizam muitas vezes o IRS retido aos trabalhadores e o IVA para pagar salários

¹³ Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos – RGITNA, anotado, 3ª edição, página 513 e 517

e fornecedores de matérias-primas, surgindo aqui, uma eventual causa de justificação de conflitos de deveres regulada no código penal de Cabo Verde, artigo 40.º e seguintes.

Segue-se, por fim, o crime de **frustração de créditos**, previsto e punido pelo artigo 90.º do RJITNA.

Há aqui uma questão que é frequente nos casos de reversão da execução nos termos Código Geral Tributário.

Antes de acontecer essa reversão, os gerentes ou administradores, se venderem o seu património, cometem ou não o crime de frustração de créditos fiscais?

Há quem entenda que não, pois, antes de isso acontecer, têm que ser executados todos os bens da executada, sendo tal operação também *condição sine qua nom* da reversão.

E por fim segue-se os crimes de segredo fiscal e desobediência qualificada que serão objeto de estudo em outra sede.

5. Contraordenações tributárias.

No fundo o direito de mera ordenação social alberga condutas que, apesar de socialmente intoleráveis, não atingem a dignidade penal, ao contrário do direito penal fiscal, que dá guarida e pune com penas privativas de liberdade ou multas os comportamentos revestidos de fundamentos ético- social

Ressalta do artigo 24.º do RJITNA que as contraordenações tributárias qualificam-se como simples ou graves.

As simples são puníveis com coima cujo limite máximo não exceda 300 000\$00.

Sendo os graves puníveis com coima superior a este valor.

Segundo o artigo 25.º, a negligência é punida.

O valor das coimas podem elevar-se até ao valor máximo, nos termos do artigo 27.º e podem ser elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa coletiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

6. Diferença entre contraordenações fiscais e crimes fiscais

Ressalta do artigo 3.º da RJITNA que há uma substancial diferença entre crimes fiscais e contraordenações fiscais, apesar de ambos os casos serem precedidos de um facto

típico, ilícito e culposo e declarado punível por lei tributária anterior e consubstanciarem, por isso, uma infração fiscal.

No n.º 2 do artigo 3.º do citado artigo ficou expressamente contido o seguinte: “*As infrações tributárias dividem-se em crime e contraordenações:*”

No fundo o direito de mera ordenação social alberga condutas que, apesar de socialmente intoleráveis, não atingem a dignidade penal, ao contrário do direito penal fiscal, que dá guarida e pune com penas privativas de liberdade ou multas os comportamentos revestidos de fundamentos ético- social

Na linha de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, a infração tributária é constituída por um ato material (*nullum crimen sine actione*) que preenche um tipo descrito na lei (*nullum crimen sine lege*), que tenha sido praticado culposamente (*nullum crimen sine culpa*) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma pena (crime) ou uma coima (contraordenação).

O regime das contraordenações fiscais se distingue do regime criminal pela natureza da sanção aplicável, pela entidade que as aprecie e outros.¹⁴

Ainda hoje se sente muitas dificuldades em distinguir os crimes fiscais das contraordenações fiscais.

Há factos e comportamentos humanos tipificados no direito penal fiscal especial, que se trate de crimes fiscais propriamente dito quer se trate de contraordenações, já criminalizados pelo penal comum.

A ser assim, como é, então não haveria razões para de novo se criminalizar tais comportamentos ilícitos, sob pena de se ofender o princípio do “*net bis in idem*.”

O professor Eduardo Correia, nas suas lições de direito criminal, pagina 20 a 34, entende que as sanções previstas na lei penal fiscal afastaram sempre as sanções da lei penal comum, desde que em causa estivessem apenas interesses encabeçados pela Fazenda Pública, que a aplicação da lei fiscal penal afastaria a aplicação da lei penal geral, por força do princípio segundo o qual lei especial derroga a lei geral.

¹⁴ Regime Geral das Infrações Tributárias, anotado, pg.36, nota 14.

7. A responsabilidade das pessoas coletivas

No que respeita á questão da responsabilidade penal das pessoas coletivas, artigo 9.º do RJITNA, consagra que “*são responsáveis pelas infrações não aduaneiras previstas neste código quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo e que esta responsabilidade não afasta ou não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes*” (n. º2 do citado artigo).

Acrescenta, ainda, este fiscalista, na linha do citado artigo, que a responsabilidade penal sendo mesmo cumulativa com aquela, o que justifica, pois desta forma, saem reforçados a repressão e a prevenção das infrações fiscais.

Isto apesar de aquele autor afirmar que apenas pessoas individuais possuem capacidade de ação, liberdade e culpa em termos jurídicos-penais e que, por conseguinte, só elas se encontram expostas á censura ético social que a pena envolve, assevera Nuna Sá Gomes, citado por Laureano Gonçalves¹⁵.

8. Penas principais e penas acessórias - artigo 14.º e seguintes do RJITNA

As penas principais e aplicáveis nos crimes fiscais cometidas por pessoas singulares são exclusivamente de prisão e multa.

Aos crimes tributários cometidos por pessoas coletivas ou entes equiparáveis fiscalmente é aplicável a pena de multa.

¹⁵De acordo com Laureano Gonçalves, em Direito Penal Fiscal, pag.16.

Capítulo IV - Limites ao planeamento fiscal

Em Portugal, encontramos no Decreto-Legislativo 29/2008 de 25 de Fevereiro – Decreto-Lei sobre o Planeamento Fiscal Abusivo – PFA, a definição de planeamento fiscal abusivo como sendo “qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.”

1- Consagrava ao Governo o poder de estabelecer **medidas preventivas** baseadas em experiência de outros países, medidas preventivas do planeamento fiscal agressivo e de combate a evasão fiscal.¹⁶

1. Apresentação de soluções adoptadas a nível internacional

A nível internacional, realçarei particularmente, a importância da definição de uma política fiscal clara relativo aos denominados paraísos fiscais. Pois uma das formas mais comuns de evasão fiscal internacional é o recurso a estas zonas com privilégios fiscais. O relatório da OCDE 2006, refere que um paraíso fiscal é geralmente “um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões”. Ao actuarem como pontos de atracção de aplicação de capitais e rendimentos de outros países, com base na ausência ou quase inexistência de tributação dos rendimentos, geram uma perda de receitas fiscais para os outros países e induzem distorções concorrenciais desleais e dificuldades de equilíbrio orçamental.

1.1. Os esforços da União Europeia e da OCDE

O combate ao planeamento fiscal abusivo, fraude e evasão fiscal é algo que já há alguns anos é comum a vários países.

Nesse sentido, vários países tem tentado juntar esforços para promover uma poupança fiscal dentro dos limites aceitáveis. Tais fatos não passam despercebidos tanto da União Europeia como da OCDE.

¹⁶ Artigo 98.º LOE 2007- Autorização Legislativa

1.1. Os esforços da União Europeia e da OCDE

O combate ao planeamento fiscal abusivo, fraude e evasão fiscal é algo que já há alguns anos é comum a vários países.

Nesse sentido, vários países tem tentado juntar esforços para promover uma poupança fiscal dentro dos limites aceitáveis. Tais fatos não passam despercebidos tanto da União Europeia como da OCDE.

1.1.1. A União Europeia

A União Europeia desempenha um importante papel na luta contra o planeamento fiscal abusivo.

A política fiscal na União Europeia divide-se em dois ramos: a fiscalidade direta, da competência exclusiva dos Estados Membros, e a fiscalidade indireta, que se prende com a livre circulação das mercadorias e a livre prestação de serviços no mercado único.

Em matéria de fiscalidade direta, a União Europeia estabeleceu algumas normas harmonizadas para a tributação de empresas e de pessoas singulares e os Estados-Membros tomaram medidas conjuntas para a prevenção da evasão fiscal e da dupla tributação.

Em matéria de fiscalidade indireta, a União Europeia coordena e harmoniza a legislação relativa ao IVA e aos impostos especiais de consumo. Não permite que a concorrência no mercado interno seja falseada por disparidades de taxas e sistemas de tributação ao nível da fiscalidade, indireta que conferem às empresas de um país uma vantagem desleal sobre as outras.

A Europa necessita de um quadro de equidade e eficácia da tributação dos lucros das empresas, a fim de distribuir a carga fiscal equitativamente, para promover o crescimento sustentável e o investimento, diversificar as fontes de financiamento da economia europeia, e para reforçar a competitividade da economia europeia.

Assim sendo, torna-se de crucial importância para os países da União Europeia ter um controlo conjunto do planeamento fiscal das diversas empresas que operam no mercado, afim de estrapolarem os limites aceites.

É necessária uma nova abordagem da tributação das empresas na UE, para alcançar o objetivo de uma tributação mais justa e eficiente e para lutar eficazmente contra a elisão fiscal das empresas. Esta abordagem deve perseguir os seguintes objetivos:

1- Restabelecer a ligação entre a tributação e o local onde se realiza a atividade económica.

2- Assegurar que os Estados-Membros possam avaliar corretamente as atividades das empresas sob a sua jurisdição.

3- Criar um ambiente do imposto sobre as sociedades na UE competitivo e favorável ao crescimento, de que resulte um setor empresarial mais resistente, em consonância com as recomendações formuladas no âmbito do Semestre Europeu.

4- Proteger o Mercado Único e garantir uma forte abordagem da UE para questões externas associadas à tributação das empresas, incluindo medidas para a aplicação do projeto BEPS da OCDE, para lidar com jurisdições fiscais não cooperantes e para aumentar a transparência fiscal.

Para a prossecução desses objetivos, a UE estabeleceu cinco domínios de ação prioritários, sendo eles:

- Mccis: uma solução holística para a transferência de lucros
- Assegurar a tributação efetiva no local onde são gerados os lucros
- Medidas adicionais para melhorar o ambiente fiscal das empresas
- Novos progressos em matéria de transparência fiscal
- Instrumentos da ue para coordenação¹⁷

A União Europeia Impõe fortes condicionamentos ao planeamento fiscal abusivo, tais como:

- Regras sobre auxílios de Estado;
- Código de conduta da fiscalidade direta das empresas.
- Mas também através das suas diretivas, a UE impõem fortes condicionalismos ao planeamento fiscal abusivo, combatendo-o desta forma como por exemplo das relativas à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE, onde tem o objetivo de promover a comunicação e cooperação entre as diferentes Administrações Fiscais dos Estados membros, evitando assim situações de incumprimento fiscal por parte dos contribuintes.
- Também os Estados-Membros estabeleceram convenções para a eliminação

¹⁷ De acordo com Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários.

da dupla tributação (processo arbitral), que introduz um processo de arbitragem para evitar a dupla tributação aquando da correcção dos lucros de empresas associadas de Estados-Membros diferentes.

A UE, através dos seus comunicados vem também combatendo o planeamento fiscal abuso tais como a Coordenação dos sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros, onde as iniciativas anunciadas na presente comunicação visam promover a coordenação dos sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros a fim de suprimir entraves fiscais como as discriminações e as duplas tributações ao nível da UE. A coordenação dos sistemas de fiscalidade directa não harmonizados dos Estados-Membros tem por objectivo tornar os sistemas compatíveis com o direito comunitário e a jurisprudência do Tribunal de justiça das Comunidades Europeias. Duas destas iniciativas dizem respeito aos domínios específicos das tributações à saída e da compensação dos prejuízos em situações transfronteiras para as sociedades e os grupos, ou então a comunicação sobre o tratamento fiscal dos prejuízos incorridos num contexto transfronteiriço, onde trata da coordenação dos sistemas fiscais dos Estados-Membros em matéria de deduções transfronteiras de prejuízos sofridos pelas empresas. A Comissão propõe que os Estados-Membros adoptem uma abordagem coordenada que permita aprovar uma norma mínima para deduzir transfronteiras os prejuízos sofridos por sociedades e grupos de sociedades.

A Comissão Europeia estabeleceu em Dezembro de 2012 algumas recomendações aos seus Estados membros.

Importa referir que a UE não tem responsabilidades directas em matéria de fixação das taxas de tributação e de cobrança de impostos. O montante dos impostos que terá de pagar é, por conseguinte, decidido pelo governo do seu país e não pela UE.

A UE supervisiona as regras nacionais em matéria de fiscalidade de forma a garantir que:

- São compatíveis com a promoção do crescimento económico e a criação de emprego;
- Não impedem a livre circulação de bens, serviços e capitais no mercado único europeu;
- Não conferem às empresas de um país vantagens competitivas desleais em relação às dos outros países;

➤ Não discriminam os consumidores, os trabalhadores ou as empresas de outros países da UE.

Além disso, a UE só pode tomar decisões em matéria fiscal se estas forem adotadas por unanimidade pelos Estados-Membros, garantindo assim que os interesses de cada país são tidos em conta.

1.1.1.1. Domínios de intervenção da UE¹⁸

1.1.1.1.1. A nível de IVA e impostos especiais sobre o consumo

No que respeita a certos impostos, como o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ou os impostos especiais de consumo aplicáveis aos combustíveis, tabaco e álcool, os 28 governos nacionais decidiram proceder a um alinhamento geral das regras em vigor e das taxas mínimas de tributação a fim de evitar distorções da concorrência entre os países da EU.

1.1.1.1.2. A nível de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas

Relativamente a outros impostos, como o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas, o papel da UE consiste principalmente em garantir a aplicação dos princípios de não discriminação e de livre circulação no mercado único. Para tal, bem como para dar resposta a desafios comuns como a evasão fiscal, é cada vez mais necessária uma **abordagem coordenada a nível da UE**.

1.1.1.1.3. A nível de Receitas fiscais

A UE não tem qualquer palavra a dizer sobre a forma como os países aplicam as suas receitas fiscais. No entanto, devido à interdependência crescente das economias, se os países gastarem demasiado e se endividarem excessivamente, poderão pôr em risco a estabilidade da zona euro e o crescimento económico de outros países da UE.

A fim de minimizar este risco, os países da UE procuram coordenar as suas políticas económicas, nomeadamente com base em recomendações da Comissão. Algumas destas

¹⁸ De acordo com Domínios de intervenção da UE, disponível em: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_pt

recomendações dizem respeito a políticas fiscais nacionais, a fim de as tornar mais justas, mais eficientes e mais favoráveis ao crescimento.

1.1.1.1.4. A nível de suprimento das barreiras fiscais

Os impostos sobre os rendimentos das pessoas singulares e coletivas são da competência dos governos nacionais. Porém, ao abrigo das regras da UE, não deveriam criar barreiras à mobilidade na Europa. As pessoas que se deslocam para outro país da UE ou as empresas que investem além-fronteiras podem ter de pagar impostos em dois ou mais países ou debaterem-se com regras administrativas complicadas.

Existem tratados entre a maioria dos países europeus destinados a eliminar a dupla tributação, que, no entanto, podem não abranger todos os impostos ou todas as situações transfronteiras ou não ser aplicados efetivamente na prática. A Comissão dispõe de vários meios de ação para resolver estes problemas, que vão da proposta de soluções coordenadas aos governos até ao recurso a ações judiciais no caso de haver discriminação ou infrações à legislação da UE.

Existem tratados entre a maioria dos países europeus destinados a eliminar a dupla tributação, que, no entanto, podem não abranger todos os impostos ou todas as situações transfronteiras ou não ser aplicados efetivamente na prática. A Comissão dispõe de vários meios de ação para resolver estes problemas, que vão da proposta de soluções coordenadas aos governos até ao recurso a ações judiciais no caso de haver discriminação ou infrações à legislação da UE.

1.1.1.1.5. A nível das regras comuns em matéria de tributação de bens e serviços

O mercado único autoriza o comércio livre de bens e serviços além-fronteiras na UE. Para facilitar a vida às empresas e evitar distorções de concorrência, os países da UE concordaram em alinhar as regras aplicáveis em matéria de tributação de bens e serviços.

Foram adotadas taxas mínimas de tributação em matéria de IVA e de impostos especiais de consumo, bem como regras relativas à aplicação destas taxas. Os governos têm toda a liberdade para aplicar taxas nacionais superiores às taxas mínimas da UE.

A Comissão está atualmente a trabalhar na reforma do regime de IVA da UE, com o fito de o simplificar, de lhe conferir uma maior imunidade contra a fraude e de aumentar as receitas que proporciona aos governos nacionais.

1.1.1.1.6. A nível da evasão e fuga fiscais

A legislação em matéria de fiscalidade de um determinado país não deve permitir que os cidadãos fujam aos impostos noutro país. Uma vez que a evasão e a fuga fiscais são fenómenos transnacionais, é indispensável agir à escala da UE.

Neste domínio, registaram-se progressos significativos nos últimos anos. A UE adotou um plano de ação e várias medidas, estando atualmente a preparar outras, nomeadamente regras relativas ao intercâmbio de informação entre os países e um mecanismo de reação rápida contra a fraude em matéria de IVA.

Além disso, a UE presta especial atenção ao estabelecimento de regras equitativas no domínio da **tributação das empresas**. As lacunas entre os regimes fiscais de diferentes países permitem a certas empresas praticar um planeamento fiscal agressivo a fim de minimizar os respetivos encargos fiscais. A coordenação estreita e o intercâmbio de informação entre administrações fiscais tem por objetivo prevenir estas situações.

Compete aos governos nacionais assegurar que os regimes fiscais nacionais são abertos e equitativos e não são concebidos para **atrair empresas estrangeiras de forma desleal** ou diminuir a matéria coletável noutros países. Para este efeito, os governos assinaram um código de conduta no qual se comprometem a não adotar tais práticas.

1.1.1.1.7. A nível do imposto sobre as transações financeiras

São onze os países da UE que estão atualmente a elaborar um regime comum de tributação das transações financeiras, de molde a garantir que o setor financeiro preste uma contribuição justa para os custos da recessão, pela qual foi o principal responsável (tendo, depois disso, recebido verbas substanciais a título de apoio público).

Prevê-se que tal regime venha a gerar receitas significativas, não obstante a grande mobilidade internacional das transações financeiras.

1.1.1.2. Documentos e trabalhos recentes da UE sobre o combate ao PFA

Como já havia referido, a UE tem um papel bastante ativo na luta contra o planeamento fiscal abusivo, tendo incluído elaborado diversos trabalhos, comunicações abordando a temática, das quais se destacam:

- Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, sobre Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários, SWD (2015) 121 final;
- Diretiva (UE) 2016/1164 — prevenir a elisão fiscal por parte das empresas;
- Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu de 19 de Dezembro de 2006 - Coordenar os sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros no mercado interno [COM (2006) 823 final];
- Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu de 19 de Dezembro de 2006 - O tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiras [COM (2006) 824];
- Comunicação da Comissão – A aplicação de medidas anti-abuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros, COM/2007/0785 final, de 10.12.07.
- Comunicação da Comissão para promover a boa governança em questões fiscais, 28.4.09, COM (2009) 201 final.
- Comunicação da Comissão - Plano de Acção para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscais, 6.12.12, COM (2012) 722 e Recomendações em anexo - Recomendação relativa às medidas destinadas a incentivar os países terceiros a aplicar normas mínimas de boa governação em questões fiscais e Recomendação sobre o planeamento fiscal agressivo;
- Também, na luta contra a fraude e evasão fiscal destacam-se os trabalhos sobre os auxílios de Estado, o Código de Conduta da Fiscalidade Directa das Empresas, o Planeamento Fiscal Agressivo e as cláusulas anti-abuso - Conclusões do Conselho Europeu de 22 de Maio de 2013.
- Contudo, dos trabalhos feitos pela EU, destaca-se ainda o Pacote Antielisão Fiscal.

1.1.1.2.1. O Pacote Antielisão Fiscal¹⁹

O Pacote Antielisão Fiscal é um conjunto de iniciativas legislativas e não legislativas a nível da UE que visam reforçar as regras contra a elisão fiscal por parte das empresas e tornar a tributação das sociedades na UE mais justa, simples e eficaz.

Tem por base as recomendações emitidas pela OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos) em 2015 para combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS).

O pacote prevê disposições jurídicas contra o planeamento fiscal agressivo no tocante a:

- Limitação de juros;
- Regras de tributação à saída;
- Regras relativas às sociedades estrangeiras controladas;
- Regra geral antiabuso;
- Regras relativas às assimetrias híbridas.

O Conselho adotou a diretiva antielisão fiscal em 12 de julho de 2016. Em 29 de maio de 2017, adotou ainda a sua alteração que introduz regras para corrigir as "assimetrias híbridas" com os sistemas fiscais de países terceiros.

Os Estados-Membros deverão transpô-la para a legislação e regulamentação nacionais até 31 de dezembro de 2018, exceto no que respeita às regras de tributação à saída, que deverão transpor até 31 de dezembro de 2019. A Diretiva Antielisão Fiscal alterada, que introduz regras para neutralizar as "assimetrias híbridas" com países terceiros, deve ser transposta até 1 de janeiro de 2020.

¹⁹ De acordo com o Pacote Antielisão Fisca disponível in:
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.consilium.europa.eu/pt/policies/anti-tax-avoidance-package/>

1.1.2. A OCDE²⁰

No que toca a OCDE, também desempenha um papel importante no combate ao planeamento fiscal abusivo relativamente ao planeamento fiscal abusivo.

De acordo com o Jornal Oficial da União Europeia, 2012: 1, define este como “um aproveitamento de aspetos técnicos de um sistema ou da incompatibilidade entre dois ou mais sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais”

As legislações nacionais nesta área são ineficazes. Assim, a UE considera apenas que é necessário incentivar todos os Estados Membros a utilizarem a mesma abordagem para combater o planeamento fiscal abusivo através da implementação de normas antiabuso.

A OCDE impõe essas restrições principalmente através do relatório BEPS e de alguns trabalhos relacionados com o tema.

Importa referir que tanto as ações da União Europeia como da OCDE, acabam por influenciar tanto os países membros como os não membros.

1.1.2.1. O relatório BEPS²¹

A OCDE com a participação dos países do G20²², vem trabalhando desde 2013 em um plano de acção que tem como foco, evitar as práticas assim definidas como de erosão da base tributária e de transferência de lucros tributáveis de forma global e coordenada, no que convencionou denominar-se de Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) em operações transnacionais.

²⁰ Segundo Clotilde Palma; Lições de Fiscalidade 2015, in textos de apoio às lições de planeamento fiscal, ministrado no curso de mestrado em fiscalidade, ISCEE 2015.

²¹ Conforme definido pela OCDE: “Base Erosion and Profit Shifting refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits disappear for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low, resulting in little or no overall corporate tax being paid.”

²² G20: os 19 países mais desenvolvidos e emergentes do mundo mais a União Europeia, fundada em 1999, após a crise que atingiu à Ásia em 1997, e que é composto pelos seguintes países: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Rússia, Arábia Saudita, África do Sul, Coreia do Sul, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos, e como já foi dito, pela União Europeia.

O plano de ação BEPS foi publicado em 5 de Outubro de 2015, visando três principais objetivos, sendo eles alcançados principalmente com a alteração da legislação doméstica acerca de tributos sobre a renda, pelos países a ele aderentes, bem como por meio de acordos multilaterais.

Os três objetivos são:

- “Substância”, pelo qual se pretende que a tributação recaia sobre a atividade efetivamente geradora de valor para o negócio, abrangendo questões relacionadas ao abuso no uso de tratados, à consistência entre a alocação dos riscos e a efetiva conduta realizada em Preços de Transferência, a caracterização e o tratamento de Estabelecimentos Permanentes;
- “Coerência do sistema tributário internacional” que visa neutralizar lacunas e black holes (buracos negros), nas legislações domésticas, que gerem assimetria no tratamento tributário de determinadas operações, e levem ao BEPS, visa também a análise de questões abrangendo entidades e instrumentos híbridos, juros e outras deduções financeiras, Controlled Foreign Companies (CFCs), e práticas tributárias danosas (Harmful Tax Practices);
- “Transparência”, correspondendo a ações que assegurem a divulgação de informações adicionais relevantes sobre as operações da empresa para as autoridades fiscais dos respectivos países em que atua.

O Plano de Ação para BEPS, também buscou abordar os desafios práticos inerentes ao comércio eletrônico (economia digital), melhorar o procedimento e o acesso à resolução de litígios internacionais e criar um instrumento multilateral para adequar rapidamente os tratados bilaterais a fim de evitar a dupla tributação.

O pacote de medidas do BEPS tende a alterar a arquitetura tributária internacional de forma significativa, bem como o perfil de atuação das autoridades fiscais em dimensões globais, que provavelmente passarão a adotar um monitoramento muito incisivo sobre as empresas multinacionais.

O plano de trabalho da OCDE para o BEPS altera as diretrizes sobre preços de transferência.

Contudo, a OCDE receia que alguns Estados adotem medidas unilaterais por não concordarem com as diretrizes do pacote de medidas para o BEPS como um todo ou por considerarem que suas recomendações são insuficientes.

1.1.2.1.1. Ação 1- Comércio eletrônico

Os objetivos da ação 1 são:

- Identificar os principais obstáculos à aplicação das regras atuais de tributação internacional, impostos pela economia digital;
- Desenvolver soluções específicas para ultrapassar esses obstáculos.

As principais conclusões sobre os desafios enfrentados pelo comércio eletrônico são:

- É impossível delimitar o sector digital para fins de aplicação de normas tributárias distintas;
- Modelos de negócio que envolvem o sector digital suscitam questões complexas relativas às práticas de BEPS e a desafios tributários mais amplos, independentemente de quaisquer questões relativas ao BEPS.

Entretanto houve uma resposta referente ao IVA, mas não há consenso sobre as ações relacionadas ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas em resposta aos desafios que o setor digital impõem ao sistema tributário internacional.

1.1.2.1.2- Ação 2- Entidades e instrumentos híbridos

O relatório final recomenda normas locais para neutralizar os seguintes efeitos:

- Dedutibilidade direta sem a correspondente tributação (D/Ni);
- Dupla dedutibilidade (D/D);
- Dedutibilidade indireta sem a correspondente tributação.

O relatório contém diretrizes elaboradas tanto para a implantação das normas quanto para situações transitórias. Tais orientações abrangem situações complexas que podem surgir caso algum país adote medidas de compensação.

1.1.2.1.3. Ação 3 - Regras para as CFC

O objetivo desta ação é fornecer recomendações sobre as regras CFC.

Neste sentido, não houve consenso sobre a ação referente às regras para as CFC. As recomendações finais, fundamentadas basicamente em seis pilares são:

- Definição de CFC;
- Isenções de CFC e requisitos mínimos;

- Definição de renda;
- Cálculo de renda;
- Atribuição de renda;
- Prevenção e eliminação da dupla tributação.

O relatório identifica que há diferentes direcionadores para definir políticas para os regimes de CFC. Também reconhece que não existe uma solução “universal”, fornecendo apenas uma abordagem mais coordenada para os países que pretendem adotar as regras de CFC no futuro. É improvável que os países com regimes de CFC já estabelecidos promovam mudanças em seu ordenamento jurídico interno por causa desse relatório.

1.1.2.1.4. Ação 4 – Dedutibilidade dos juros

O objetivo desta ação é estabelecer uma conexão entre a dedutibilidade das despesas de juros e sua respectiva atividade econômica tributável.

O relatório propõe impor limites máximos de dedutibilidade, com base em uma relação juros/EBITDA fixa primária, e um intervalo aceitável entre 10% e 30% a ser definido por cada país.

O documento lista também vários fatores que deverão ajudar os países a definir a relação mais adequada a cada um. Também traz elementos para a eventual definição de um piso mínimo abaixo do qual todos os juros seriam dedutíveis, além de regras para a sua dedução em exercícios anteriores ou posteriores.

Foram desenvolvidas propostas para adoção de relação juros/EBITDA por grupo econômico, como já ocorre em alguns países, o que propiciaria maior flexibilidade.

1.1.2.1.5. Ação 5 – Práticas tributárias danosas

Esta ação tem por objetivo, principalmente evitar práticas tributárias danosas, de forma mais eficiente, considerando os aspectos da “transparência” e da “substância”.

No relatório, o requisito da “substância” é considerado um pressuposto para a existência de regimes preferenciais, o que torna evidente a necessidade de um nexo entre as despesas incorridas pelo contribuinte, o controle dos riscos assumidos e a execução das principais atividades de desenvolvimento de intangíveis.

No que se refere à abordagem do IP box, agora existe um acordo quanto ao monitoramento e ao acompanhamento dos gastos. Com relação aos ativos qualificados, as

definições incluem patentes, softwares protegidos por direitos autorais e ativos similares, mas desconsideram ativos intangíveis de marketing, como marcas registradas.

Confirmou-se o intercâmbio de acordos prévios realizados entre os contribuintes e as autoridades tributárias (rulings) em relação a várias áreas consideradas de alto risco, ficando claro que a troca de informações deve ocorrer entre os países de localização da empresa controladora imediata e da empresa controladora final, além dos países onde as partes relacionadas diretamente afetadas pelo acordo prévio estejam domiciliadas.

1.1.2.1.6. Ação 6 – Abuso na aplicação dos tratados

O objetivo desta ação é criar dispositivos legais e recomendações para evitar a concessão de benefícios fiscais com base em tratados em circunstâncias não apropriadas.

As recomendações finais apresentam um padrão mínimo a ser seguido para evitar o abuso na aplicação de tratados, mas com flexibilidade de implementação para permitir a adaptação às circunstâncias específicas de cada país.

Além de uma cláusula a ser incluída nos tratados, o padrão mínimo abrange uma combinação de opções: limitação de benefícios²³, combinada a uma regra de desconsideração de entidades em uma sequência de transações, o teste do Propósito Principal²⁴ ou ambos. As recomendações também incluem regras relativas às transferências de dividendos, de ações cujo valor é obtido a partir de bens imóveis, de dupla residência e de isenção de lucro para PE em outro país.

1.1.2.1.7. Ação 7 – Estabelecimento Permanente (PE)

O objetivo desta ação é alterar a definição de PE para evitar a evasão artificial da condição de PE tributável pela respectiva jurisdição em que a operação estiver localizada.

²³Limitação dos benefícios- Também designado por LOB, é uma regra anti abuso específica que limita a aplicação de benefícios constantes dos tratados a entidades que cumpram determinados requisitos. Originalmente introduzida nos tratados celebrados pelos EUA.

²⁴Teste do Propósito Principal- Também designado por PPT, é uma regra anti abuso geral que limita a aplicação dos benefícios constantes dos tratados se um dos objetivos principais da transação ou estrutura for somente obter esses benefícios.

1.1.2.1.8. Ações 8 à 10 – Preços de transferência (TP)

O relatório propõem, entre outras questões:

- Expandir o teste para identificar “agentes dependentes”;
- Limitar a isenção aplicável há “agentes independentes”;
- Restringir as regras que isentam do tratamento como PE as instalações utilizadas para armazenamento, exposição ou entrega de mercadorias;
- Medidas para evitar o abuso da regra dos 12 meses para obras de construção civil.
- Estas ações compreendem as mais importantes recomendações, de caráter imediato, para o BEPS. Elas têm por objetivo assegurar que a distribuição dos resultados de TP esteja de acordo com as condutas efetivamente mantidas, o controle dos riscos assumidos e a geração de valor na cadeia de negócios, incluindo análises sobre intangíveis, riscos, capital e outras transações consideradas de alto risco.

O resultado do projeto BEPS relacionado a TP é importante em todos aspectos nomeadamente:

- Em relação aos fundamentos do princípio do arm's length;
- Às transações envolvendo commodities;
- À alocação de lucros;
- Aos intangíveis;
- Aos serviços intragrupos de baixo valor agregado;
- Aos acordos de compartilhamento de custos e riscos.

Assim, torna-se difícil fornecer uma visão mais específica sobre essas ações. Contudo, pode-se concluir que o foco principal do pacote de medidas BEPS voltado às regras de TP é a busca pelo alinhamento entre “substância” das operações com o respectivo local de geração dos lucros para fins tributários, e como consequência, a mensuração do adequado retorno financeiro a ser alocado a cada entidade pertencente ao grupo multinacional, em conformidade com a capacidade e o controle dos riscos assumidos, dos ativos empregados e da realização das principais funções DEMPE na gestão dos intangíveis.

Aspectos de destaque:

- Os contratos celebrados entre as partes relacionadas são o ponto de partida, no entanto, a sustentação das transações intragrupo deve guardar estrita conexão entre as

condutas realizadas, a capacidade e a efetiva assunção dos riscos inerentes às funções DEMPE. Nessa abordagem, é fundamental que a transação seja delineada com exatidão. Quando houver uma aparente inconsistência entre os contratos e a conduta das partes, a OCDE recomenda que sejam realizados ajustes com base na conduta, e não na forma legal.

➤ O financiamento, por si só, sem que haja capacidade e controle dos riscos inerentes à atividade financiada, dá ao financiador direito a um retorno limitado às taxas que seriam obtidas em uma aplicação financeira sem riscos. A OCDE fornece alguns exemplos de funções que não evidenciam controle, a saber: reuniões organizadas para aprovação formal de decisões que foram tomadas em outros locais; atas de reunião de conselho e a assinatura de documentos relacionados à decisão; e elaboração da política de riscos.

A nova abordagem de TP implicará de forma relevante os acordos supostamente artificiais.

Sendo assim, os contribuintes devem dar ênfase às funções desempenhadas e à evidência do local no qual o controle dos riscos e as atividades principais de gestão de intangíveis, entre outros, são exercidos a fim de sustentar as estruturas e seus acordos de preços de transferência. Tal aspecto será de essencial importância para as entidades cujo principal propósito é a definição de estratégias corporativas e políticas para o grupo, que dependem significativamente de subcontratos e que não detêm efetiva capacidade e controle dos riscos assumidos.

1.1.2.1.9. Ação 11 – Análise do BEPS

O objetivo da ação 11 do BEPS é o de elaborar recomendações a respeito dos indicadores de escala e impacto econômico do BEPS, bem como assegurar que esses mecanismos estejam disponíveis para monitorar e avaliar a efetividade e o impacto econômico das iniciativas tomadas para abordar o BEPS de forma contínua.

A OCDE realizou sua própria pesquisa e estima que o BEPS possa resultar em perdas de 4% a 10% das receitas globais de imposto sobre a renda (o que, nos níveis de 2014, corresponde a US 100-240 bilhões).

Há duas áreas principais de foco para o fornecimento de dados para análise do BEPS de forma contínua, o que coloca esta ação sob dependência da efetiva atuação das autoridades fiscais:

- As informações já coletadas pelas administrações tributárias que não foram utilizadas de modo eficaz;
- Os novos dados a serem coletados, conforme proposto nas ações 5 e 13 e, nos casos de implantação, na Ação 12 do Projeto BEPS.

A OCDE desempenhou seu papel, trabalhando com os governos para analisar esses dois tipos de dados de forma consistente no âmbito internacional. O relatório prevê, de forma bem específica, a necessidade de manter salvaguardas apropriadas para proteger a confidencialidade das informações dos contribuintes.

1.1.2.1.10. Ação 12 – Divulgação de planeamento tributário agressivo

A ação 12- divulgação de planeamento tributário agressivo, tem como objetivo desenvolver recomendações quanto à elaboração de regras que gerem a obrigatoriedade de declarar transações, estruturas ou acordos considerados agressivos ou abusivos de “planeamento tributário”, com base na experiência de diversos países que contemplam tais regras.

Concluiu-se que os países podem escolher livremente entre adotar ou não os regimes de divulgação obrigatória.

Para estruturas locais, as recomendações procuram dar opções para equilibrar a necessidade que um país tem de obter informações de melhor qualidade e mais tempestivas com ônus gerado pelas obrigações de compliance dos contribuintes.

O relatório também se limita a recomendar a divulgação apenas para os casos em que o contribuinte tenha-se envolvido em transações com consequências fiscais locais importantes, a saber:

- Se a autoridade fiscal do país estiver ciente ou se deveria estar ciente das consequências do BEPS em âmbito internacional; ou
- Se, após questionamentos razoáveis, a autoridade fiscal se tornar ciente de que a operação é intragrupo e que faz parte de uma estrutura que resulta em consequências do BEPS em âmbito internacional, e que esta deveria ter sido declarada de acordo com as regras domésticas de divulgação de planeamentos tributários.

Desse modo, maior é a dependência de recomendações específicas para implantar ações para BEPS de forma mais eficaz na troca de informações e cooperação entre

administrações tributárias. A rede de administrações fiscais do Joint International Tax Shelter Information Centre (JITSIC) será utilizada como plataforma para esse compartilhamento.

1.1.2.1.11. Ação 13 - Documentação de TP e o relatório por país

Esta ação tem como objetivo estimular a adoção de regras sobre a documentação de TP que visem promover a transparência e a simetria de informações para as autoridades fiscais.

O trabalho de documentação de TP começou nas primeiras etapas do projeto e tornou-se objeto de intensa e controversa discussão no processo de consulta do BEPS. Contudo, não deve ser subestimadas as obrigações relevantes contidas nas Ações do Projeto BEPS, envolvendo “transparência”- as quais, inevitavelmente, ficarão a cargo dos contribuintes.

Além disso, considerados os prazos previstos, a documentação de TP será uma das mais imediatas aplicações do pacote do BEPS que os contribuintes terão de enfrentar em sua atuação. Nesse contexto, as obrigações envolvem três tipos de relatórios, a saber:

- O relatório por país (CbCR), com informações gerais, será fornecido via troca ou intercâmbio de informações, previstas em tratados, para as autoridades tributárias em cada país onde uma multinacional atuar;
- O relatório principal (master file) conterá uma visão panorâmica do negócio e da cadeia de valor;
- O relatório local (local file) conterá informações específicas de TP em relação às operações desenvolvidas naquele país.

A OCDE divulgou o modelo recomendado para o CbCR e apresentou novas exigências em relação ao master file e padrões mínimos para o local file.

A maioria dos contribuintes que se anteciparam para garantir o cumprimento tempestivo dessa nova documentação vem enfrentando desafios sistêmicos, operacionais e de coleta dos dados necessários para reunir as informações exigidas.

Há também preocupação quanto à garantia de confidencialidade de informações comerciais sigilosas.

1.1.2.1.12. Ação 14 - Solução de litígios

O objetivo da ação 14 é abordar os obstáculos que impedem os países de solucionar litígios relacionados aos tratados via MAP (Mutual Agreement Procedure). Visa abordar também a ausência de previsão legal para a arbitragem na maioria dos tratados, bem como o fato de que o acesso ao MAP e à arbitragem possa ser negado em determinados casos.

Como resultado, há um comprometimento político na forma de padrões mínimos para que os contribuintes possam ter acesso a melhores mecanismos de solução de conflitos tributários internacionais em assuntos envolvendo tratados bilaterais (via MAP) e os procedimentos específicos previstos para tal fim. Além do compromisso de alocar recursos adequados, definiu-se uma lista de 11 melhores práticas que abrangem questões como treinamento de pessoal responsável pela solução de conflitos, implantação de Acordos Prévios de Preços (APAs) e uma série de aspetos que deveriam ser incluídos nas diretrizes do MAP de cada país.

Além da definição de padrões mínimos, um grupo de 20 países também se comprometeu com um programa de desenvolvimento de outras medidas. Entre elas, está a arbitragem vinculativa, o que pode levar a um amplo atendimento de litígios pendentes.

1.1.2.1.13. Ação 15 – Acordo multilateral

Esta ação tem por objetivo analisar temas de direito tributário e de direito internacional público relacionados ao desenvolvimento de um acordo multilateral que permita às jurisdições interessadas implantar medidas desenvolvidas pelos trabalhos do plano de ação relativo ao BEPS e ajustar as cláusulas pertinentes dos tratados.

1.1.2.1.14. Conclusões acerca do BEPS

Em suma, sabe-se que diversas mudanças legislativas e regulatórias estão acontecendo nas jurisdições envolvidas, como resultado do Plano de Ação para BEPS.

Os impactos mais relevantes do Plano de Ação para BEPS para os contribuintes são:

- Acesso mais restrito e, em alguns casos, incerto a tratados;
- Necessidade de maior apoio da área de Tecnologia da Informação para preparar a documentação de TP e uma agenda de transparência mais abrangente;

- Maior enfoque na reavaliação das estruturas e transações internacionais e de TP, bem como na distribuição de lucros entre as entidades do grupo econômico;
- Maior escrutínio na conduta e substância das operações como um fator predominante na avaliação da compliance em preços de transferência;
- Riscos e desafios substancialmente mais amplos no que se refere a Estabelecimentos Permanentes (PEs) - em especial, maior incidência de caracterização de PEs e uma interpretação equivocada das regras de atribuição de lucros aos PEs;
- Incremento das restrições de dedutibilidade de juros e de outros pagamentos financeiros;
- Aumento na quantidade de litígios e discussões com o Fisco.

Todos os contribuintes serão afetados, de alguma forma, pelo projeto BEPS. Uma ou mais vulnerabilidades exigirão análise imediata e possível remediação por parte dos contribuintes.

As multinacionais possivelmente enfrentarão vários desafios para solucionar os problemas de extração de dados e parametrização de sistemas de informação que surgirão em decorrência das exigências de mais transparência e documentação mais abrangente.

É provável, ainda, que as autoridades fiscais solicitem análises mais abrangentes dos negócios do grupo e da sua estrutura, bem como de acordos financeiros, entre outros, à luz das mudanças introduzidas pelo Projeto BEPS.

Além disso, será essencial o monitoramento da resposta das autoridades fiscais nos países onde o grupo esteja localizado, dada a possível variação nos padrões de exigibilidade e de aplicação do pacote de medidas BEPS de um país para o outro.

Nesse contexto, as áreas tributárias e de governança corporativa das empresas precisarão estar preparadas para avaliar e monitorar, periodicamente, as prováveis alterações das legislações domésticas e internacionais, bem como realizar eventuais reestruturações de negócio. O acompanhamento das mudanças no cenário atual, bem como a assertividade e a prontidão de resposta, será de fundamental importância na gestão do adequado encargo tributário das empresas.

1.1.2.2. Outras medidas adotadas pela OCDE

Desta forma, a OCDE nos dias 14 e 15 de Setembro de 2006, realizou a chamada conferência de Seul, com a participação de 35 países com o objetivo de analisar e trocar experiências e boas práticas.

Concluíram que tem havido uma dificuldade crescente em fazer cumprir as normas fiscais pelos sujeitos passivos devido a crescente globalização, à liberalização dos mercados capital e as inovações tecnológicas.²⁵

Concluiu-se ainda que a crescente evasão fiscal transnacional, o abuso dos mecanismos de movimentação de ativos entre empresas do mesmo grupo e do aproveitamento pelos contribuintes das diferentes fiscalidades existentes nos diversos países.²⁶

- De forma a ter um maior e melhor conhecimento do planeamento fiscal abusivo, os dirigentes dos vários países comprometeram-se a:

- Aprofundar o desenvolvimento do diretório sobre os mecanismos de planeamento fiscal agressivo, para identificar tendencias e promover medidas contra esses tais mecanismos;

- Analisar o papel dos intermediários fiscais em relação a promoção de planos com o objetivo de reduzir abusivamente os encargos fiscais;

- Expandir as suas diretrizes para obter uma melhor relação entre as empresas e o governo;

- Analisar a consultoria jurídica fiscal dos bancos e outras instituições que promovem o uso de paraísos fiscais, de forma a evitar o incomprimento das regras fiscais.

Ainda de acordo com o relatório da OCDE, 2006, todos os países concordaram ser necessário dar uma resposta tanto a nível interno, como internacional, de forma a poder honrar os compromissos de Seul. Para nível interno, concordaram que:

²⁵ OCDE, 2006:2

²⁶ OCDE, 2006:2

- Criar técnicas eficazes de gestão do risco a nível organizacional e operacional, compartilhando as avaliações de risco com os contribuintes;
- Reforçar o processo de execução e colocar mais recursos na cooperação internacional;
- Dirigir-se as empresas de contabilidade, bancos de investimento e outras instituições que promovem o uso de paraísos fiscais;
- Encorajar as grandes empresas a demonstrar um maior interesse pela responsabilidade fiscal e cumprimento das regras fiscais;
- Desenvolver uma nova abordagem para lidar com os problemas que se colocam na aplicação das leis.

E para nível internacional, concordaram que:

- Compartilhar, através dos meios legais adequados, informações sobre regimes fiscais e estratégias de combate utilizados nos diferentes países;
- Reforçar e melhorar a aplicação prática de troca de informações através de tratados fiscais bilaterais e desenvolvimento de acordos de intercâmbio de informações fiscais com centros financeiros off shore (contas abertas em paraísos fiscais, geralmente com o intuito de pagar menos impostos do que no país de origem dos seus proprietários).
- Manter as diretrizes da OCDE relativamente aos preços de transferência (Art 65º nº1 CIRPC- *“preço praticado nas operações comerciais, incluindo, as operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRPC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente identicos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis).”*

No relatório da OCDE 2011, refere-se que os países membros da OCDE, tem haviado esforços na promoção das seguintes medidas:

- Obrigação de divulgação antecipada- Consiste na divulgação antecipada de esquemas específicos estabelecidos por cada Estado. As regras de divulgação obrigatória antecipada de esquemas são muito eficazes na “redução significativa do tempo despendido pela administração fiscal na deteção de esquemas, permite investigar com eficaz base de

risco, possibilita uma resposta rápida através de legislação e lida rapidamente com o planeamento fiscal abusivo;”²⁷

- Obrigação de divulgação adicional- permite uma melhoria significativa na auditoria;
- Utilização de questionário- utilização de questionários curtos e bem focados é um método muito eficaz para obter informações relevantes devido à sua flexibilidade e ao estímulo positivo da divulgação de informação e à redução dos custos para os contribuintes;
- Programas de conformidade de cooperação- resultam em benefícios mútuos para os contribuintes e para as autoridades fiscais”²⁸. O objetivo é criar uma relação de confiança e cooperação entre ambas as partes;
- Regime específico- O regime específico apresenta algumas semelhanças com a medida anterior no sentido de ocorrer cooperação entre contribuinte e as autoridades fiscais, contudo difere quanto à sua aplicação. Nesta medida apenas ocorre cooperação quando o contribuinte requer especificamente a norma;
- Penalizações para o não cumprimento de regras relativas à legislação do planeamento fiscal abusivo- é relativo ao não cumprimento das regras da legislação do planeamento fiscal abusivo, “a sua melhoria é influenciada por vários fatores como o tipo de incentivo oferecido aos contribuintes para divulgar voluntariamente informações relevantes”²⁹.

*1.1.2.3. A aplicação das outras medidas da OCDE*³⁰

As medidas de luta contra o planeamento fiscal abusivo variam de país para país. Então neste ponto optei por dar exemplo de como alguns países da OCDE que adoptaram as medidas emanadas pela mesma como forma de combate ao planeamento fiscal abusivo.

²⁷OCDE, 2011:16

²⁸ OCDE, 2011:18

²⁹ OCDE, 2006:2

³⁰ De acordo com o relatório Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure, elaborada pela OCDE em 2011.

Como já tinha referido, a OCDE estabeleceu 6 medidas para evitar o planeamento fiscal abusivo, sendo elas:

- Obrigação de divulgação antecipada;
- Obrigação de divulgação adicional;
- Utilização de questionários;
- Programas de conformidade de cooperação;
- Regime específico;
- Penalizações para o não cumprimento de regras relativas à legislação do planeamento fiscal abusivo.

1.1.2.3.1. Obrigação de divulgação antecipada

A obrigação de divulgação antecipada de esquemas foi adoptada por diversos países como sendo Portugal, EUA, Reino Unido, Irlanda e Canadá.

Segue alguns exemplos de como foi aplicado no Reino Unido e nos EUA.

1.1.2.3.1.1. Reino Unido

Segundo HMRC, 2013:18, o Reino Unido estabeleceu a obrigação de divulgação antecipada relativamente ao imposto de renda, sociedades e mais-valias fiscais, contribuições para a segurança nacional, imposto de selo sobre a terra, imposto sobre heranças e imposto anual sobre moradias.

Deve-se comunicar previamente ao promotor um esquema sempre que o contribuinte espera obter uma vantagem fiscal com a transação e preencha os seguintes parametros:

- Transações confidenciais e inalcançáveis para concorrentes na área;
- Transações confidenciais e inalcançáveis para as autoridades fiscais;

Transações que envolvem produtos financeiros;

- Transações que envolvam prejuízos fiscais;
- Transações que envolvam determinadas operações de leasing.

A obrigação de divulgação recai sobre o promotor que deve informar as entidades responsáveis no prazo de 5 dias anteriormente à realização da transação. Contudo o contribuinte poderá ser responsável pela divulgação, tendo a obrigação de divulgar o esquema entre 5 à 30 dias após à realização da primeira transação nos seguintes casos, de acordo com Lauriana Vieira, que citou HMRC, 2013:19:0

- O promotor ser sediado fora do Reino Unido;
- O promotor ser um advogado e não divulgar a totalidade da informação devido ao sigilo profissional;
- Não existir promotor, sendo o contribuinte o responsável pela implementação do esquema.

1.1.2.3.1.2.Estados Unidos da América

Segundo Donald, 2005, nos EUA existem cinco situações que são possíveis de originar planeamento fiscal ilícito, sendo elas:

- Transações listadas;
- Transações confidenciais;
- Transações com proteção contratual;
- Transações com interesse;
- Transações que envolvam prejuízos fiscais.

O promotor deve divulgar até ao último dia do mês seguinte do trimestre civil em que se tornou promotor, já os utilizadores devem divulgar na declaração do imposto do contribuinte.

1.1.2.3.2.Obrigação de divulgação adicional

A obrigação de divulgação adicional possibilita uma melhoria na auditoria devido aos auditores focalizarem todos os recursos em áreas de interesse e desta forma são capazes de identificar potenciais questões com maior rapidez e eficiência. Para os contribuintes significa menos número de auditorias, logo menos custos.

Esta medida é imposta aos contribuintes de forma a obter uma explicação sobre determinada atuação, podendo esta ser antecipada ou posterior à sua realização. Como exemplo, é exigido aos contribuintes uma justificação perante diferenças significativas entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. No caso da Holanda é necessário informar as autoridades da intenção de pedir uma dedução de determinadas despesas de juros devidos a uma parte relacionada. Na Itália e nos EUA é necessário um aviso prévio sobre perdas de capital.

A organização International Accounting Standards Board- IASB (2009), que é a organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as International Financial Reporting Standards (IFRS) em língua inglesa, ou "Normas Internacionais de Informação Financeiro", em português.

O IASB foi criado em 1 de abril de 2001 na estrutura do International Accounting Standards Committee (IASC). Ele assumiu as responsabilidades técnicas do IASC a partir dessa data. A criação do IASB teve objetivo de melhorar os anteriores pronunciamentos contábeis internacionais (IAS) emitidos pelo IASC e buscar a convergência com normas nacionais.

Atualmente, todos os pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB tem o nome de pronunciamentos IFRS. O novo nome escolhido pelo IASB demonstrou a vontade de transformar progressivamente os pronunciamentos contábeis anteriores (IAS) em novos padrões internacionais de reporte financeiro, respondendo as expectativas crescentes dos usuários da informação financeira (analistas, investidores, instituições etc.).

O IASB refere que “uma entidade deve divulgar informações sobre as principais fontes de incerteza associadas às estimativas relativas ao imposto, incluindo uma descrição da incerteza”.

1.1.2.3.3.Utilização de questionários

A utilização de questionários foi adotada pela Nova Zelandia e pela Itália³¹ a certos contribuintes e em certas áreas de risco de forma a selecionar contribuintes para os

³¹ De acordo com a OCDE, 2011:14

auditores e/ou para facilitar a área de atuação dos auditores. Na grande maioria dos casos o preenchimento dos questionários torna-se obrigatório.

Como exemplo, temos o caso da Nova Zelândia que implementou o preenchimento obrigatório de um questionário relativo a atividades de financiamento intra-grupo a empresas estrangeiras envolvidas em práticas de planejamento fiscal abusivo.

1.1.2.3.4. Programas de conformidade de cooperação

Os programas de conformidade de cooperação promovem uma relação de confiança entre os contribuintes e as autoridades fiscais, relação esta baseada na transparência dos contribuintes a par da imparcialidade e receptividade das autoridades fiscais.

O objetivo desta medida é criar uma abordagem conjunta de modo a melhorar a gestão dos riscos fiscais e o cumprimento das obrigações fiscais, ocorrendo desta forma benefícios para ambas as partes envolvidas. Vários países “desenvolveram modelos de negócio que visam melhorar a gestão de risco fiscal e cumprimento por parte das grandes empresas através de uma maior cooperação”.³²

1.1.2.3.5. Regime específico

Apesar de não ter sido concebido especificamente como mecanismo de divulgação, este fornece informação relevante dependendo do âmbito e do contexto em que estamos presentes. Contrariamente à medida anterior onde existe uma cooperação geral entre os contribuintes e a autoridade fiscal, a medida relativa ao regime específico promove uma cooperação seletiva sobre determinado tópico escolhido pelo contribuinte.

O regime específico difere de país para país. Normalmente este regime só se aplica à entidade que o requereu. Austrália e Nova Zelândia relatam experiências positivas com a introdução desta medida no seu sistema fiscal. Designaram por “product ruling” uma norma que é possível aplicar não apenas pela pessoa que a requereu, mas possibilita a sua aplicação a qualquer pessoa ou determinada classe.

³² De acordo com a OCDE, 2011:14

1.1.2.3.6. Penalizações para o não cumprimento de regras relativas à legislação do planeamento fiscal abusivo

Muitos países optaram por introduzir medida para incentivar os contribuintes a divulgar esquemas de planeamento fiscal abusivo voluntariamente, sob pena de multas e/ou juros reduzidos. Como exemplo temos a Nova Zelândia onde a “multa por realizar operações de planeamento fiscal abusivo é normalmente de 100% da perda fiscal, porém se o contribuinte realizar uma divulgação voluntária e com todos os detalhes da operação a penalidade pode ser reduzida entre 75 a 40%” e a Irlanda onde o “contribuinte exposto numa operação de evasão fiscal é normalmente sujeito a uma sobretaxa de 20% sobre o imposto, contudo não terá de pagar o montante se o contribuinte elaborar uma “notificação de proteção” até 90 dias após o início da operação”³³.

2. A CGAA no âmbito do sistema fiscal cabo-verdiano

Antes de tudo, importa dizer que, os maiores desafios a enfrentar, com a aplicação da nossa norma anti abuso reside no plano interno, na conformação do nosso sistema fiscal, desde logo pela implementação de uma norma regulamentadora de aplicação da CGAA. Pela definição, mesmo que de forma genérica o que se entende por planeamento fiscal abusivo, de forma a permitir com a segurança e previsibilidade requerida aos investidores saberem o que não é admitido a nível de planeamento fiscal.

Pois ela contribuirá para garantir a segurança jurídica em caso de dúvida sobre a possibilidade de reação administrativa a actos jurídicos que correspondem a uma intenção empresarial legítima – e que revelam a liberdade de escolha e iniciativa das empresas e dos cidadãos. Versará esta norma sobre que órgão é competente para autorizar a sua aplicação os fundamentos de que carecem, a possibilidade do seu afastamento face á informação vinculativa solicitada, bem como os meios de defesas dos contribuintes face aos exagerados efeitos que possam representar para a sua actividade ou situação de vida.

Face ao carácter excepcional de aplicação destas normas, consideramos que é salutar a intensificar a aplicação de medidas fiscais internas, clarificando-as através de ofícios circulares as cláusulas anti abuso específicas, nomeadamente através de acções inspectivas, e reforço da troca de informações entre as entidades públicas. Pois faz parte do nosso sistema fiscal um manancial de normas anti abuso específicas, nomeadamente as

³³ De acordo com a OCDE, 2011:15

relativas a CFCs, preços de transferências, subcapitalização, sociedade de bases, o levantamento do sigilo bancário, etc. Reconhecemos aqui a fraca implementação de acordos de dupla tributação.

Não é de se descurar o potencial dissuasor da publicação de listas de contribuintes faltosos e usufrutuários de benefícios fiscais. Consideramos que a simples publicação de uma lista de contribuintes faltosos³⁴ faz com que o cidadão adote uma outra postura perante a administração tributária e tem um forte carácter dissuasivo dos comportamentos evasivos ou fraudulentos. Por exemplo, as sociedades sentem-se na obrigação, por uma questão de imagem e notoriedade perante os investidores, de assumir uma postura cumpridora das suas obrigações fiscais.

Em Cabo Verde, a cláusula geral anti abuso encontra-se tipificada no artigo 31º, do Código Geral Tributária (CGT), e o mesmo dispõe que: *“São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”*.

2.1. Aplicação e Interpretação da cláusula anti abuso em Cabo Verde e Portugal (artigo 31.º do CGT de Cabo Verde e artigo 38.º, nº2, da LGT)

Na impossibilidade de tipificar legalmente todos os comportamentos elisivos, certos países elaboraram “cláusulas gerais” tão amplas que a todos abrangessem, sejam tais cláusulas de origem judicial ou legal. Ex. Alemanha, Espanha, França, Canadá, Portugal e Cabo Verde. Em Portugal, a cláusula anti abuso encontra-se tipificada no artigo 38º., nº2, da LGT e o mesmo diz que: *“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou*

³⁴ Conforme norma permissora do art. 67º, nº 7 do CGT

parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

2.2. Interpretação da cláusula geral anti abuso, segundo a Constituição da República e a lei.

Esta norma tem de ser interpretada num duplo sentido: a) estando inserido num ordenamento jurídico cabo-verdiano, tem de ser aceite e aplicada, a não ser que se considere inconstitucional; b) tem de ser entendida e aplicada no sentido da constituição, não podendo ser colocada ou transformada num instrumento colocado á disposição da administração fiscal para, livremente, “corrigir” todos os negócios jurídicos com os quais não concorda.

2.3. Os pressupostos típicos da aplicação da norma.

Segundo Diogo Leite e João Costa Andrade na obra supra, são os seguintes pressupostos:

a) Atos ou negócios jurídicos;

b) Essencial ou principalmente dirigidos á redução de impostos, eliminação ou deferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou a obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançados, total ou parcialmente, sem a utilização desses meios;

c) Por meios artificiosos ou fraudulentos;

d) E com abuso de formas jurídicas.

Dispondo a seguinte estatuição: tais atos ou negócios jurídicos são ineficazes no âmbito tributário, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não produzindo as vantagens fiscais visadas.

2.4. O ónus da prova

Os pressupostos da aplicação da cláusula têm de ser alegados e provados pela Administração Fiscal.

Ou seja, tem de ser esta a provar que foram celebrados negócios ou atos jurídicos; que estes foram essencialmente ou principalmente dirigidos ao fim fiscal referido;

descrever os resultados fiscais, alegar e provar os meios fraudulentos ou artificiosos; alegar e provar o abuso de formas jurídicas.

A Administração Fiscal terá de provar o intuito fraudulento em termos de dolo, ou apontar circunstâncias objetivas equivalentes a essa prova, cuja verificação permite concluir sem dúvida a intenção de aforro fiscal, por não ser possível encontrar qualquer explicação alternativo em termos de racionalidade económico-financeira.

Torna-se necessário, repita-se, que se prove a intenção preponderante ou exclusivamente fiscal, ou em alternativa a falta da racionalidade económica da operação, cuja única explicação seja a de aforro fiscal, frisa Diogo Leite e João Costa Andrade.

2.5. Meios artificiosos e fraudulentos

Segunda a doutrina o conceito de meios artificiosos ou fraudulentos tem de ser entendida a dois níveis.

Primeiro, em si mesmos, como negócios ou atos em si inúteis ou desnecessários para a prossecução do projeto de vida ou da gestão da empresa, depois, associados com o abuso de formas jurídicas.

Assim, não pode utilizar-se a expediente fraude á lei tributária quando exista um motivo económico valido, uma justificação razoável, motivos de carácter económico e financeiro que justifiquem a operação.

Para que se confirme a abuso de formas jurídicas é exigível os seguintes requisitos cumulativos:

- a) Identificação da estrutura inadequada, no sentido de não usual, para atingir o negócio pretendido;
- b) Ausência de razões negociais;
- c) Intencionalidade do abuso, redução da carga tributária decorrente da estrutura criada.

3. As CEAA – Clausulas especiais anti abuso

As cláusulas especiais anti abuso ou anti-elisivas preveem a preservação da elisão fiscal internacional em que a conduta que se pretende evitar é tipificada de modo expresse, quer nas leis internas, quer nos tratados internacionais. As normas especiais anti-abuso

visam situações específicas e, destarte, “funcionam de forma rígida”, ao passo que as cláusulas gerais anti abuso pretendem abranger uma universalidade de situações em que a lei fiscal é contornada.

As CEAA - normas especiais anti abuso, consagradas nos artigos 65.º CIRPC, e Portaria n.º 75/2015, de 31/12 e seguintes do IRPC, constituem um regime específico de tributação. Fazem parte do grupo das normas especiais anti - abusivas ou anti - elisivas, as normas que se reportam aos preços de transferência artigo 65º, aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado artigo 64.º, à imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado artigo 67.º

Nas normas anti - abusos podemos destacar ainda:

- Limitação da dedutibilidade de gastos de financiamento (art. 68.º CIRPC)

Artigo 68º CIRPC- Limitação à dedutibilidade de gastos de endividamento

“1. Os gastos de endividamento líquidos são dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes limites:

a) 330.000.000\$00 (trezentos e trinta milhões de

Escudos); ou

b) 30% (trinta por cento) do resultado antes de depreciações, gastos de endividamento líquidos e impostos.

2. Os gastos de endividamento líquidos não dedutíveis nos termos do número anterior, podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos 7 (sete) períodos de tributação posteriores, conjuntamente com os gastos financeiros desse mesmo período, observando-se as limitações previstas no número anterior.

3. Sempre que o montante dos gastos de endividamento deduzidos seja inferior a 30% (trinta por cento) do resultado antes de depreciações, gastos de endividamento líquidos e impostos, a parte não utilizada deste limite acresce ao montante máximo dedutível, nos termos da mesma disposição, em cada um dos 7 (sete) períodos de tributação posteriores, até à sua integral utilização.

4. Sempre que o período de tributação tenha duração inferior a 1 (um) ano, o limite previsto na alínea a) do número 1 é determinado proporcionalmente ao número de meses desse período de tributação.

5. O disposto no presente artigo não se aplica às entidades sujeitas à supervisão do Banco de Cabo Verde nem às entidades que gozem de benefícios fiscais ao investimento ou contratuais concedidos nos termos da lei.

6. Para efeitos do presente artigo, consideram-se gastos de endividamento líquidos as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, designadamente juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazo, juros de obrigações e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, bem como as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos em moeda estrangeira, deduzidos dos rendimentos de idêntica natureza.”

- Restrições ao regime de revestimentos de valores de realização (art. 56.º CIRPC)

Artigo 56º CIRPC- Reinvestimento dos valores de realização

“1. Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, relativas a

Ativos detidos por um período não inferior a 1 (um) ano, é considerada em metade do seu valor quando:

a) O valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, activos intangíveis, propriedades de investimento ou partes sociais;

b) Os activos em que seja concretizado o reinvestimento não sejam partes sociais, terrenos ou bens em estado de uso adquiridos a entidade com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no artigo 66.º, ou a entidade que beneficie de regime de tributação privilegiada, tal como definido no Código Geral Tributário;

c) O reinvestimento seja efectuado no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte;

d) Os activos em que seja reinvestido o valor de realização sejam detidos por período não inferior a 2 (dois) anos contados do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, do final do período em que ocorra a realização.

2. No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

3. Para efeitos do disposto nos números 1 e 2, os sujeitos passivos devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere o artigo 101.º referente ao período de tributação em que a realização ocorre, comprovando na mesma e nas declarações dos 2 (dois) períodos de tributação seguintes, os reinvestimentos efectuados.

4. Não sendo concretizado o reinvestimento, total ou parcialmente, até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos números 1 ou 2 não incluída no lucro tributável, majorada em 15% (quinze por cento), à qual acrescem juros compensatórios calculados nos termos do Código Geral Tributário.

5. Não sendo os activos em que se concretizou o reinvestimento mantidos na titularidade do adquirente durante o período de 2 (dois) anos a que se refere a alínea d) do número 1, considera-se rendimento do período da alienação o valor da diferença, ou a parte proporcional da diferença, prevista nos números 1 ou 2, não incluída no lucro tributável que corresponda proporcionalmente aos activos não detidos durante aquele período mínimo, sendo majorada em 15% (quinze por cento) e à qual acrescem juros compensatórios calculados nos termos do Código Geral Tributário.

6. O disposto nos números anteriores é aplicável às mais e menos valias resultantes da remição ou da amortização com redução de capital bem como à parte do resultado da partilha que nos termos do artigo 81.º seja qualificada como mais-valia.”

- Restrições ao reporte e dedução de prejuízos fiscais (art. 59.º CIRPC)

Artigo 59º CIRPC- Dedução de prejuízos fiscais

“1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos deste Código, são deduzidos aos lucros tributáveis do sujeito passivo, havendo-os, de um ou mais de 7 (sete) períodos de tributação posteriores.

2. A dedução a efectuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 50% (cinquenta por cento) do respectivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respectivo período de dedução.

3. Nos períodos de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número 1, não ficando, porém, prejudicada a respectiva dedução dentro daquele período.

4. No caso de o sujeito passivo beneficiar, ainda que temporariamente, de isenção, total ou parcial, ou de redução de IRPC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada período de tributação, aos lucros tributáveis das restantes.

5. O período mencionado na alínea *d*) do número 4 do artigo 10.º, quando inferior a 6 (seis) meses, não conta para efeitos da limitação temporal estabelecida no número 1.

6. Nos termos do disposto no número 5 do artigo 19.º, a opção pelo regime simplificado para micro e pequenas empresas extingue o direito à dedução de prejuízos fiscais obtidos nos períodos anteriores, mesmo que posteriormente se verifique o regresso ao regime da contabilidade organizada.

7. O previsto no número 1 é inaplicável quando o sujeito passivo apresente volume de negócios nulo e não obtenha quaisquer rendimentos resultantes do decurso normal da sua actividade durante 2 (dois) períodos de tributação consecutivos, caso em que os prejuízos fiscais existentes se extinguem.”

• Critério de tributação efetiva para a eliminação da dupla tributação económica (art. 58.º CIRPC)

Artigo 58º CIRPC- Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos

“1. Para efeitos da determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos residentes ou não residentes com estabelecimento estável, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por sujeitos passivos residentes, sujeitos e não isentos de IRPC, desde que cumulativamente:

a) O sujeito passivo detenha directa ou indirectamente uma participação no capital não inferior a 10% (dez por cento); e

b) Esta participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante, pelo menos, 1 (um) ano anteriormente à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;

c) Nenhuma das entidades beneficie de regime de tributação privilegiada, tal como definido no Código Geral Tributário.

2. Estão isentos de IRPC, e consequentemente dispensados de retenção na fonte, os lucros que uma entidade residente coloque à disposição de uma entidade não residente, desde que estejam cumpridos, com as devidas adaptações, os termos e condições estabelecidos no número anterior.

3. Para efeitos da determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos residentes ou não residentes com estabelecimento estável, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades não residentes sujeitos e não isentos de imposto sobre o rendimento, aplicando-se o disposto no número 1 com as devidas adaptações.

4. A dedução a que se refere os números anteriores é de apenas 50% (cinquenta por cento) dos lucros distribuídos e incluídos na base tributável quando o montante de participação no capital ou o tempo de permanência da participação forem inferiores ao aí disposto.”

- Valor de aquisição de imóvel a título gratuito (n.º 7/b), art. 54.º CIRPC)

Artigo 54º CIRPC- Mais-valias e menos-valias

“7. Considera-se valor de aquisição:

b) No caso de aquisição gratuita, o custo da aquisição do bem pelo primeiro transmitente;”

- Simulação de negócios jurídicos (art. 11º CGT)

Artigo 11º CGT- Simulação de negócios jurídico

“Em caso de simulação de acto jurídico, a tributação recai sobre o acto real e não sobre o acto simulado, independentemente das formas jurídicas utilizadas pelos sujeitos.”

- Limitação de gastos fiscais (n.º 2, art. 29.º CIRPC)

Artigo 54º CIRPC- Gastos não dedutíveis

“2. Não são dedutíveis os gastos ou perdas suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do artigo 66.º, ou a entidades que beneficiem de regime de tributação privilegiada tal como definido no Código Geral Tributário.”

Capítulo V- O Planeamento fiscal abusivo em Portugal

De notar que Portugal foi o primeiro país da Europa Continental a implementar o regime de comunicação prévia.

A lei do planeamento fiscal abusivo foi aprovada através do Decreto-Lei nº29/2008 de 25 Fevereiro, tendo como principal objetivo dar a conhecer a Administração Fiscal de esquemas de planeamento fiscal abusivo, para posteriormente promover alterações legislativas e regulamentares que considere adequadas.

O referido Decreto-Lei alerta sobre as consequências do planeamento fiscal abusivo e dos efeitos que pode gerar, pois poderá corroer os sistemas fiscais, desencoraje os contribuintes a cumprirem com as suas obrigações fiscais e aumenta injustificadamente os custos de fiscalização do fisco.

No artigo 3º, alínea a), do Decreto-Lei nº29/2008 de 25 Fevereiro, define como planeamento fiscal abusivo, embora referindo-se a ele como planeamento fiscal:

- “Qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”.

Contudo, o Decreto-Lei realça que o planeamento fiscal em si e desde que não seja abusivamente utilizado, é um direito do contribuinte e encontra-se presente na própria Constituição da Republica Portuguesa no seu artigo nº61/1, sobre o princípio da liberdade e iniciativa económica.

O artigo 18º da CRP restringe o planeamento fiscal abusivo.

De acordo com o previsto no artigo 18,º da CRP número 2º: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Ainda, de acordo com o artigo 18,º da CRP número 3º: “As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroativo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais”.

O Decreto-Lei entrou em vigor a 15 de Maio 2008, estabelecendo “deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo”. O artigo 4.º do mesmo diploma dita os esquemas ou atuações abrangidos pela obrigação de comunicação prévia, sendo aqueles que:

- Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando- se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;
- Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;
- Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

Cabe tanto ao promotor como ao utilizador o dever da obrigação de divulgação. Considere-se promotor “qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que no exercício da sua atividade económica preste com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros”. Os promotores podem ser: instituições de crédito e demais instituições financeiras; revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas; advogados, as sociedades de advogados, os solicitadores e as sociedades de solicitadores; técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade.

O promotor deve comunicar ao Diretor Geral dos Impostos os esquemas ou atuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou atuação de planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez. No caso do esquema ou atuação não ter sido acompanhado por um promotor, o promotor que não seja residente ou não estabelecido no território português, é da competência do próprio utilizador proceder à sua comunicação até ao fim do mês seguinte ao da respetiva adoção.

O Artigo 8º do Decreto-Lei, refere-se que o promotor tem o dever de comunicar as seguintes informações:

- Descrição pormenorizada do esquema ou da atuação de planeamento fiscal, incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida;
- Indicação da base legal relativamente à qual se afere, se repercute ou respeita a vantagem fiscal pretendida;
- Nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do promotor.

Aos promotores podem ser aplicado uma coima de 5.000 à 100.000 Euros em caso de falta de comunicação ou comunicação fora do prazo legal exigido, a pessoa coletiva e a pessoa singular é punível com uma coima que varia entre os 1.000 a 50.000 Euros.

De acordo com o artigo 15º do Decreto-lei nº29/2008 de 25 de Fevereiro, os esquemas que devem ser divulgados à autoridade tributária são:

- Utilização de uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) como veículo para a integração de ativos no património de uma sociedade residente em território português;
- Criação artificial de menos valias no âmbito do apuramento de resultados da partilha de uma sociedade;
- Aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica aos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro mediante a interposição de uma sociedade residente em Estado membro da União Europeia (UE) originando dupla não tributação de lucros distribuídos e o apuramento de menos-valias artificiais;
- Criação de uma estrutura de financiamento intragrupo recorrendo a veículos constituídos para o efeito;
- Prestação de garantias através de sucursal financeira exterior constituída na ZFM;
- Aproveitamento dos benefícios fiscais da Diretiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, em matéria de retenção na fonte sobre royalties;
- Venda de bens seguida de celebração de contrato de locação com o vendedor;
- Operação de aumento de capital de uma sociedade residente realizada previamente à alienação de partes sociais para reduzir a tributação das maisvalias;
- Cedência de ramo de atividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais;
- Aproveitamento abusivo de convenção para evitar a dupla tributação;
- Encargos de financiamento de uma operação de aquisição das partes de capital de uma sociedade suportados pela entidade adquirida;
- Operação de titularização de créditos futuros;
- Utilização abusiva da figura de doação.

Capítulo VI- Sujestão de nova medida legislativa³⁵

Com a globalização, surge a livre transacionalidade de capitais, bens e pessoas que de uma certa forma, promoveu o planeamento fiscal abusivo (ou elisivo).

De um lado, temos as empresas procurando formas para diminuir o pagamento de impostos, encontrando algumas das suas transações entre a linha ténue da legalidade/ilegalidade. E por outro lado, os Estados têm feito progressos na luta contra o planeamento fiscal abusivo evitando assim, a quebra da confiança no sistema fiscal, a criação de desigualdades entre os cumpridores e os não cumpridores, e também a redução de receitas fiscais.

Como todos sabemos, e principalmente para as empresas multinacionais, é de crucial importância terem em atenção as taxas de imposto nos países onde operam, podendo por em causa o resultado da sua atividade.

Neste sentido, Daniel Brás Marques et al, referem que Egger *et. al.* realizaram em 2010 um estudo onde comparam o pagamento de impostos de empresas estrangeiras com empresas nacionais através de dados de 33.577 empresas de 27 países da Europa, concluindo que as empresas estrangeiras têm uma poupança fiscal de 56% em relação às empresas nacionais.

Contudo, Daniel Brás Marques et al, citam que Frank *et. al.* (2009) veio afirmar que a existência de uma forte e positiva relação entre o sistema fiscal e a agressividade financeira das empresas, os custos são insuficientes para compensar os incentivos fiscais proporcionados pelas lacunas das normas de contabilidade financeira e da legislação tributária.

De acordo com Fuest et. al., 2013, que foi referenciado por Daniel Brás Marques et al, estes e muitos outros estudos feitos concluem que, os lucros que são transferidos dentro de uma empresa multinacional explorando o diferencial das taxas de imposto internacional, menosprezam a responsabilidade fiscal e exploram lacunas nas regras fiscais existentes.

³⁵ De acordo com o Planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento de Daniel Brás Marques e Elsa Sá Carneiro

Acredita-se que as motivações dos agentes económicos para recorrerem ao planeamento fiscal abusivo é devido à elevada carga fiscal existente em alguns países e a possibilidade de se deslocarem para países com tributação mais atrativa.

Mas também, a comunidade no geral considera que o nível de impostos é exagerado e desproporcional, devido a existência de comportamentos de risco na gestão do planeamento de cada sujeito passivo que leva a esses sentimentos de iniquidade fiscal.

Daniel Brás Marques et al, referem que um estudo elaborado por Murphy e Sakurai (2001) demonstra que há contribuintes que recorrem ao planeamento fiscal abusivo com práticas de alto risco, porém outros contribuintes recorrem a esta prática como forma de reação contra um Estado que consideram ilegítimo. Sendo assim, é aqui que o papel dos contabilistas e consultores fiscais, poderá ser de extrema importância, pois, enquanto as autoridades consideram-os como profissionais de apoio à aplicação da lei, os contribuintes esperam que estes mini-mizem o seu imposto a pagar ao Estado. Levando nesse ponto, então pode-se dizer que são, por vezes, os consultores fiscais que induzem os contribuintes a ter estas práticas.

Por sua vez, em Setembro de 2006, na conferência de Seul onde dirigentes das administrações tributárias de 35 países analisaram, e trocaram experiências e boas práticas, constataram que tem havido uma *“dificuldade crescente em fazer cumprir as normas fiscais pelos sujeitos passivos devido à globalização, à liberalização dos mercados de capitais e às inovações tecnológicas”*³⁶.

Nela ficaram definidas o papel dos intermediários fiscais em relação à promoção de planos, com o objetivo de reduzir abusivamente os encargos fiscais a analisar a consultoria jurídica e fiscal dos bancos e outras instituições que promovem o uso de paraísos fiscais de forma a evitar o cumprimento das regras fiscais³⁷

Nas respostas a dar ao fenómeno da evasão, ao nível nacional, foi acordado entre outras conclusões que se fomentassem técnicas eficazes de gestão do risco em níveis organizacionais e operacionais, compartilhando as avaliações de risco com os contribuintes.

³⁶ De acordo com o relatório da OCDE, 2006: 2

³⁷ De acordo com o relatório da OCDE, 2006

Tendo como objetivo o sucesso do compromisso estabelecido pelos vários dirigentes, a Comissão Europeia e a OCDE sugeriram várias medidas para combater o planeamento fiscal abusivo já referenciados ao longo do trabalho, das quais destaco a divulgação antecipada. No geral, os países da OCDE têm promovido a obrigação de divulgação antecipada.

No que tange a estas regras de divulgação obrigatória antecipada de esquemas, recorde-se que as mesmas são consideradas muito eficazes nos seguintes termos:

- ✓ Redução significativa do tempo despendido pela administração fiscal na deteção de esquemas
- ✓ Permite investigar com eficaz base de risco
- ✓ Possibilita uma resposta rápida através de legislação
- ✓ Lida rapidamente com o planeamento fiscal abusivo.

De facto, o referido relatório da OCDE³⁸ concluiu que as iniciativas de divulgação, em particular, as regras de divulgação obrigatórias antecipadas podem “*reduzir substancialmente o intervalo de tempo entre a criação, promoção de esquemas de planeamento fiscal agressivo e a sua identificação pelas autoridades, possibilitando aos governos o desenvolvimento mais rápido de uma resposta específica*”.

É de se enfatizar ainda que um sistema promove uma eficiência de funcionamento da máquina fiscal, uma vez que os custos administrativos e burocráticos com o combate à fraude fiscal, desceriam, assim que o sistema funcionasse de forma mais eficaz. E com esta economia de recursos seria possível libertar a AT para outras direções onde a sua ação no terreno fosse mais necessária.

Sendo assim, o papel preventivo permite aos promotores e contribuintes gerir melhor o risco dos seus comportamentos e estabelecer, reconhecendo, os seus verdadeiros limites, a partir do momento em que os esquemas considerados evasivos são divulgados publicamente.

³⁸ De acordo com o relatório da OCDE 2011:19

Capítulo VII- Proposta de medida legislativa³⁹

Perante as sinergias que uma boa implementação da divulgação antecipada de esquemas de planeamento fiscal poderia trazer à eficiência da máquina fiscal, sendo assim é de se propor que se promova tal instrumento junto dos contribuintes, para a criação de um benefício fiscal.

Contudo este benefício fiscal seria criado de forma avulsa, comum aos Códigos do IRPS como do IRPC, e não no Estatuto dos Benefícios Fiscais, porque este último nos seus art.º 2º e 3º n.º 1 e 2, expressamente, excluiu da sua lista os benefícios daqueles que sejam para tutela de interesse público fiscal. Porventura, o dispositivo poderia ter um carácter transitório, em função da recetividade do mesmo. Sugere-se, pois, a seguinte redação:

“Art.º.... – Dedução à coleta de percentagem do valor putativo de poupança fiscal por esquema abusivo de planeamento fiscal:

1 – O sujeito passivo que divulgar, antecipadamente, esquema de planeamento fiscal que seja considerado abusivo pela Administração Fiscal, com a implementação do qual obteria poupança fiscal ilegítima, por violação teleológica dos normativos fiscais aí aplicáveis, poderá deduzir à coleta 10% do valor que putativamente seria beneficiado.

2 – O apuramento do valor putativo que o sujeito passivo beneficiaria e sobre que incidirá a percentagem prevista no número anterior, será efectuado pelo serviço de finanças da área do seu domicílio fiscal.

3 – O sujeito passivo que divulgar esquema de planeamento que for considerado fraudulento ou contra legem, não beneficiará da dedução aqui prevista”

Dessa forma, tal normativo, ao visar promover a declaração antecipada concedendo uma dedução à coleta, promove o combate à evasão fiscal, e levará, necessariamente, a uma colaboração mais estreita entre contribuintes e Administração Fiscal.

A sua concretização decorre da articulação ponderada entre, por um lado, o princípio da autonomia privada e livre iniciativa, e por outro o da igualdade, da eficiência económica e equidade fiscal. Contudo, ao promover-se a divulgação antecipada de atos que

³⁹ De acordo com o Planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento de Daniel Brás Marques e Elsa Sá Carneiro

visam o afastamento, desoneração ou diferimento fiscal, e concedendo o benefício nas áreas de fronteira entre o que poderá ser considerado comportamento abusivo ou não, de certa forma o objectivo disso tudo seria contribuir para que os sujeitos passivos divulguem os seus desideratos, e assim a Administração Fiscal ao acolher essas propostas, contribua para o contínuo esclarecimento público do que é ou não extra legem.

Mais a que frisar que a concorrência desleal que se existe entre os contribuintes, fruto da adesão de determinados sujeitos passivos a comportamentos de gestão fiscal elisiva, é, igualmente, combatida por esta via

Capítulo VIII- Exemplo prático de planeamento fiscal abusivo

O caso baseia-se em factos hipotéticos, visto que no mercado local, não se tem registado casos de planeamento fiscal abusivo. O caso envolve três entidades, as quais, apenas quando analisadas em conjunto, permitem a deteção de um esquema de planeamento fiscal abusivo. Saliente-se que se as entidades tem uma relação especial, visto que, tem o mesmo detentor dos seus capitais.

Das três empresas, uma das empresas se enquadra no regime de tributação de determinação da matéria coletável de contabilidade organizada prevista no artigo 20º e seguintes do CIRPC, e as duas outras empresas enquadram-se no regime simplificado de micro e pequenas empresas, aprovada pela Lei nº70/VIII/2014 e no artigo 16º do CIRPC.

Recorde-se que de acordo com o artigo 20º do CIRPC, *“ficam enquadrados no regime de contabilidade organizada os sujeitos passivos que:*

- a) Não preencham os pressupostos para estarem no regime simplificado para micro e pequenas empresas ou que por ele não optem nos termos de legislação especial;*
- b) Desenvolvam a sua atividade em território nacional através de estabelecimento estável;*
- c) Se aplica o regime previsto no artigo 9º.”*

Recorde-se ainda que para ser considerado como micro ou pequena empresa, o Artigo 3º da Lei nº70/VIII/2014 define:

“1. Para efeitos do presente diploma considere-se:

c) "Micro empresa", a unidade empresarial que empregue até cinco trabalhadores e ou tenha um volume de negócios bruto anual não superior a 5.000.000\$00 (cinco milhões de escudos);

d) "Pequena empresa", a unidade empresarial que empregue entre seis a dez trabalhadores e ou tenha um volume de negócios bruto anual superior a 5.000.000\$00 (cinco milhões de escudos) e inferior a 10.000.000\$00 (dez milhões de escudos);"

Das empresas, uma se enquadra no regime de contabilidade organizada a qual passarei a designar por "ALFA" e as duas como "pequenas empresas" as quais passarei a designar por "Beta" e "Delta".

A sociedade "Alfa" opera no ramo de hotelaria, sendo uma unidade hoteleira na cidade do Mindelo, São Vicente, a sociedade "Beta" é uma empresa produtora e comercializadora de massas alimentícias e a sociedade "Delta" atua no ramo da construção civil.

No ano de 2015 e 2016, as empresa Alfa apresentou as seguintes Demonstrações de Resultados, (relembrando que se encontra no regime de contabilidade organizada e logo deve reger-se pelas regras previstas no artigo 22º e seguintes do CIRPC, devendo apresentar anualmente as suas Demonstrações Financeiras, e as empresas Beta e Delta que sendo enquadradas no regime especial de micro e pequenas empresas, não são obrigados a apresentarem as Demonstrações Financeiras, contudo, apresentam os seguintes dados relacionados com as suas vendas (volume de negócio):

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADEDesignação da entidade: **Alfa. Sociedade Unipessoal LDA**Outros elementos de Identificação: **NIF: 123456789****Demonstração dos Resultados por Natureza**Período compreendido entre 01 de Janeiro de 2016 e 31 de Dezembro de 2016

Rubricas	Período	
	2016	2015
	Notas	Valores
Vendas e Prestações de Serviços		55,000,000.00
Gasto com mercadorias vendidas		(20,500,000.00)
Resultado operacional bruto		34,500,000.00
Fornecimentos e serviços externos		(10,200,000.00)
Valor acrescentado bruto		24,300,000.00
Gasto com o pessoal		(5,760,000.00)
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		0.00
Provisões (aumentos/reduções)		0.00
Imparidade de activos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões)		0.00
Aumentos/reduções de justo valor		0.00
Outros rendimentos e ganhos		1,546,000.00
Outras perdas e ganhos		(266,364.00)
Perdas, amortizações, perdas/ganhos de financiamento e impostos		19,819,636.00
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		(3,229,579.00)
Perdas/reversões por imparidade de activos depreciables/amortizáveis		0.00
Operacional (antes de perdas/ganhos de financiamento e impostos)		16,590,057.00
Juros e ganhos similares obtidos		0.00
Juros e ganhos similares suportados		0.00
Resultado antes de impostos		16,590,057.00
Imposto sobre o rendimento do período		(4,147,514.25)
Resultado líquido do período		12,442,542.75

Tabela 1- Demonstração de resultados por natureza

Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE	
Designação da entidade: Beta. Sociedade Unipessoal LDA	
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456789	
Vendas Mensais	Valor Vendas
Janeiro	500,000.00
Fevereiro	850,000.00
Março	850,000.00
Abril	800,000.00
Maio	750,000.00
Junho	950,000.00
Julho	1,000,000.00
Agosto	1,220,000.00
Setembro	750,000.00
Outubro	700,000.00
Novembro	450,000.00
Dezembro	800,000.00
TOTAL	9,620,000.00

Tabela 2 – Vendas Mensais da Sociedade Beta

Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE	
Designação da entidade: Delta. Sociedade Unipessoal LDA	
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456789	
Vendas Mensais	Valor Vendas
Janeiro	450,000.00
Fevereiro	675,000.00
Março	1,200,000.00
Abril	1,500,000.00
Maio	600,000.00
Junho	556,500.00
Julho	825,000.00
Agosto	1,275,000.00
Setembro	675,000.00
Outubro	712,500.00
Novembro	843,750.00
Dezembro	645,000.00
TOTAL	9,957,750.00

Tabela 3 – Vendas Mensais da Sociedade Delta

Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

De acordo com o artigo nº. 65 do CIRPC, sobre a epigrafe Preços de Transferência, essas três empresas por terem uma relação especial entre si, nas transações efetuadas entre

si, devem ser feitas como se se tratasse de uma operação com uma outra entidade independente.

Artigo 65º CIRPC:

“Preços de transferencia

1- Nas operações comerciais, incluindo, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não, a IRPC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seria contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”

Mas as três empresas ao estabelecerem relações comerciais relevantes entre ambas e efetuaram-nas a um preço abaixo do preço praticado no mercado visto que desta forma poderiam diminuir o valor das vendas e dessa forma o imposto a pagar.

O quadro que se segue mostra-nos o volume de vendas das transações efetuadas entre as três empresas, o preço que se praticou e o que efetivamente se deveria ter praticado e o impacto que tal trazia para as contas das três empresas:

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE						
Designação da entidade: Alfa. Sociedade Unipessoal LDA						
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456789						
Vendas Mensais	Preço Praticado	Quantidades		Valor	Preço de venda do mercado	Valor com preço de mercado
		Beta	Delta			
Janeiro	1,200.00	300	200	600,000	1,800	900,000
Fevereiro	1,200.00	450	100	660,000	1,800	990,000
Março	1,200.00	200	350	660,000	1,800	990,000
Abril	1,200.00	100	50	180,000	1,800	270,000
Maio	1,200.00	400	300	840,000	1,800	1,260,000
Junho	1,200.00	450	250	840,000	1,800	1,260,000
Julho	1,200.00	390	200	708,000	1,800	1,062,000
Agosto	1,200.00	420	400	984,000	1,800	1,476,000
Setembro	1,200.00	550	400	1,140,000	1,800	1,710,000
Outubro	1,200.00	400	300	840,000	1,800	1,260,000
Novembro	1,200.00	600	400	1,200,000	1,800	1,800,000
Dezembro	1,200.00	200	100	360,000	1,800	540,000
TOTAL		4,460.00		9,012,000.00	21,600	13,518,000

Tabela 4– Vendas da Alfa para as empresas Beta e Delta

Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE						
Designação da entidade: Beta. Sociedade Unipessoal LDA						
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456780						
Vendas Mensais	Preço Praticado	Quantidades		Valor	Preço de venda do mercado	Valor c/ preço de mercado
		Alfa	Delta			
Janeiro	1,200.00	40	70	132,000	1,800	198,000
Fevereiro	1,200.00	80	80	192,000	1,800	288,000
Março	1,200.00	70	90	192,000	1,800	288,000
Abril	1,200.00	50	40	108,000	1,800	162,000
Maio	1,200.00	100	70	204,000	1,800	306,000
Junho	1,200.00	100	70	204,000	1,800	306,000
Julho	1,200.00	110	90	240,000	1,800	360,000
Agosto	1,200.00	100	100	240,000	1,800	360,000
Setembro	1,200.00	100	110	252,000	1,800	378,000
Outubro	1,200.00	70	80	180,000	1,800	270,000
Novembro	1,200.00	120	100	264,000	1,800	396,000
Dezembro	1,200.00	40	40	96,000	1,800	144,000
TOTAL		980.00	940.00	2,304,000.00	21,600	3,456,000

Tabela 5 – Vendas da Beta para as empresas Alfa e Delta

Fonte: Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

Designação da entidade: Delta. Sociedade Unipessoal LDA						
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456781						
Vendas Mensais	Preço Praticado	Quantidades		Valor	Preço de venda do mercado	Valor c/ preço de mercado
		Alfa	Beta			
Janeiro	700.00	100	50	105,000	1,000	150,000
Fevereiro	700.00	100	40	98,000	1,000	140,000
Março	700.00	100	0	70,000	1,000	100,000
Abril	700.00	100	50	105,000	1,000	150,000
Maio	700.00	100	100	140,000	1,000	200,000
Junho	700.00	100	70	119,000	1,000	170,000
Julho	700.00	100	100	140,000	1,000	200,000
Agosto	700.00	100	200	210,000	1,000	300,000
Setembro	700.00	100	100	140,000	1,000	200,000
Outubro	700.00	100	100	140,000	1,000	200,000
Novembro	700.00	100	40	98,000	1,000	140,000
Dezembro	700.00	100	100	140,000	1,000	200,000
TOTAL		1,200.00		1,505,000.00	12,000	2,150,000

Tabela 6– Vendas da Delta para as empresas Alfa e Beta

Fonte: Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

Sendo assim, as três empresas alcançariam a chamada poupança fiscal abusiva pois está é feita de forma irregular.

Então, e levando em conta os preços de mercado que devem ser levados em conta nas trocas comerciais entre as três empresas, a Demonstração de Resultados da empresa Alfa seria a seguinte:

Demonstração dos Resultados por Natureza			
Período compreendido entre 01 de Janeiro de 2016 e 31 de Dezembro de 2016			
Rubricas	Período		
		2016	2015
	Notas	Valores	Valores
Vendas e Prestações de Serviços		59,506,000.00	69,800,000.00
Gasto com mercadorias vendidas		(20,500,000.00)	(35,000,000.00)
Resultado operacional bruto		39,006,000.00	34,800,000.00
Fornecimentos e serviços externos		(10,200,000.00)	(15,000,000.00)
Valor acrescentado bruto		28,806,000.00	19,800,000.00
Gasto com o pessoal		(5,760,000.00)	(5,900,000.00)
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		0.00	0.00
Provisões (aumentos/reduções)		0.00	0.00
Imparidade de activos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		0.00	0.00
Aumentos/reduções de justo valor		0.00	0.00
Outros rendimentos e ganhos		1,546,000.00	20,078.00
Outras perdas e ganhos		(266,364.00)	(405,230.00)
Resultado antes de depreciações, amortizações, perdas/ganhos de financiamento e impostos		24,325,636.00	13,514,848.00
Gasto/reversões de depreciação e de amortização		(3,229,579.00)	(3,676,152.00)
Perdas/reversões por imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis		0.00	0.00
Resultado operacional (antes de perdas/ganhos de financiamento e impostos)		21,096,057.00	9,838,696.00
Juros e ganhos similares obtidos		0.00	0.00
Juros e ganhos similares suportados		0.00	0.00
Resultado antes de impostos		21,096,057.00	9,838,696.00
Imposto sobre o rendimento do período		(5,274,014.25)	(2,459,674.00)
Resultado líquido do período		15,822,042.75	7,379,022.00

Tabela 7 - Demonstração de resultados por natureza efectiva da Alfa

Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

Através da comparação das duas demonstrações de resultados, é possível verificar que quando a empresa Alfa levou em consideração os preços de transferência interna, o seu resultado foi maior, derivado do aumento lógico do valor das vendas (que tinham sido transacionadas a um preço inferior ao preço praticado no mercado).

Sendo assim, a empresa Alfa teve uma poupança fiscal abusiva de 1,126,500.00 (um milhão, cento e vinte e seis mil e quinhentos escudos), resultante do pagamento de menos impostos derivado como já tinha dito do menor valor das vendas.

No que tange a empresa Beta, que recordamos paga o tributo especial unificado trimestralmente, deve refazer o valor das suas vendas, refletindo desta forma os preços de transferência interna para as empresas Alfa e Delta.

Sendo assim, as suas vendas seria:

Designação da entidade: Beta. Sociedade Unipessoal LDA			
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456789			
Vendas Mensais	Valor Vendas	Valor vendas p/integrar	Valor Efectivo Vendas
Janeiro	500,000.00	66,000.00	566,000.00
Fevereiro	850,000.00	96,000.00	946,000.00
Março	850,000.00	96,000.00	946,000.00
Abril	800,000.00	54,000.00	854,000.00
Maió	750,000.00	102,000.00	852,000.00
Junho	950,000.00	102,000.00	1,052,000.00
Julho	1,000,000.00	120,000.00	1,120,000.00
Agosto	1,220,000.00	120,000.00	1,340,000.00
Setembro	750,000.00	126,000.00	876,000.00
Outubro	700,000.00	90,000.00	790,000.00
Novembro	450,000.00	132,000.00	582,000.00
Dezembro	800,000.00	48,000.00	848,000.00
TOTAL	9,620,000.00	1,152,000.00	10,772,000.00

Tabela 8 – Vendas efectivas da empresa Beta

Fonte: Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

No que diz respeito a empresa Beta, ela teve uma poupança fiscal abusiva de 1,152,000.00 (um milhão, cento e cinquenta e dois mil escudos), fato que para esta empresa seria de especial atenção visto que com essas vendas, a empresa teria que ser obrigada a mudar do regime simplificado de micro e pequenas empresas, para o regime de contabilidade organizada, uma vez que, ela teve vendas superiores a 10.000.000.00 (dez milhões de escudos).

Para a empresa Delta, passa-se a mesma situação que na empresa Beta, onde teve efetivamente um rendimento de 10.602.750.00 (dez milhões, seicentos e dois mil, setecentos e cinquenta escudos. Entretanto, a poupança fiscal abusiva foi de 645,000.00 (seicentos e quarenta e cinco mil escudos).

O efeito da utilização do princípio de transferência encontra-se refletido na tabela em baixo.

IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE			
Designação da entidade: Delta. Sociedade Unipessoal LDA			
Outros elementos de Identificação: NIF: 123456789			
Vendas Mensais	Valor Vendas	Valor vendas p/integrar	Valor Efectivo Vendas
Janeiro	450,000.00	45,000	495,000
Fevereiro	675,000.00	42,000	717,000
Março	1,200,000.00	30,000	1,230,000
Abril	1,500,000.00	45,000	1,545,000
Maio	600,000.00	60,000	660,000
Junho	556,500.00	51,000	607,500
Julho	825,000.00	60,000	885,000
Agosto	1,275,000.00	90,000	1,365,000
Setembro	675,000.00	60,000	735,000
Outubro	712,500.00	60,000	772,500
Novembro	843,750.00	42,000	885,750
Dezembro	645,000.00	60,000	705,000
TOTAL	9,957,750.00	645,000	10,602,750

Tabela 9 – Vendas efectivas da empresa Delta

Fonte: Fonte: Elaboração própria baseada em factos hipotéticos

Dito isto, é possível verificar-se que as três empresas efetuaram sim a chamada poupança fiscal, porém tal facto foi conseguido de forma abusiva, e isto a torna um acto ilícito, e a que criar condições para que tais factos não sejam aceites fiscalmente.

Capítulo IX- Conclusões

A título conclusivo, importa referir que fazer planeamento fiscal é um ato lícito, desde que praticado nos limites da lei. Parece que ninguém põe em causa que o contribuinte tem liberdade de escolha fiscal, ou seja, o direito deixa á pessoa contribuinte um leque de opções, com a faculdade de escolher, nomeadamente, de preencher ou não o tipo legal tributário. Mas há certos negócios que a lei considera como abusivas, os quais são objeto de normas anti abuso especiais ou gerais e são consideradas atos antijurídicos. Desta forma, a lei deve combater a evasão e fraude fiscal e não o planeamento fiscal, na medida em que este resulta da autonomia da vontade e da liberdade de gestão fiscal constitucionalmente consagrados.

Essas cláusulas são aplicadas a posteriori e normalmente a AT desconsidera o negócio jurídico supostamente efetuado.

Ao longo do trabalho pude concluir da importância das ações tanto da União Europeia como da OCDE no combate ao planeamento fiscal abusivo e das suas referidas influências sobre os diversos países.

Pude verificar também verificar que Cabo Verde começa a dar os seus primeiros passos no sentido de ter uma lei de combate ao planeamento fiscal abusivo. É de notar que Cabo Verde sofre grande influência da OCDE por fazer parte da mesma e da UE, pois essas duas organizações acabam por fazer leis e normas que influenciam tanto os países membros quanto aos não membros.

O estudo contribui para ver a importancia do combate ao planeamento fiscal abusivo e introdução de medidas de combate a tal fenómeno.

Importa ainda referir da importância que será para a legislação fiscal cabo-verdiana introduzir normas especiais para regular essa matéria.

Temos condutas que tem o mesmo objetivo que o planeamento fiscal, mas que são ilícitas por violarem frontalmente as disposições legais.

Por fim, concluímos que a prevenção ou gestão ou planeamento fiscal é legítima e não tem nada de censurável, desde que se obedeça aos limites aceitáveis e não se viole o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

O estudo mostrou-se bastante limitado devido ao fato de o planeamento fiscal abusivo ser um fenómeno ainda recente no quotidiano caboverdiano e de no país ainda não existir uma Lei que ainda não regula tal fenómeno. Também importa referir que o planeamento fiscal ainda é pouco usual no país. Será pois de suma importância para o país, desenvolver uma legislação que regule tal fenómeno, e que a legislação possa acompanhar o desenvolvimento socio-económico nesse ambito.

Bibliografia

Livros

AMORIM, José Campos, “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal”, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2007.

CAMPOS, Diogo Leite de et al., Autonomia Fiscal. Vol. I- A Norma Geral Anti-Abuso. Edições Almedina. 2008.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARAES, Vasco Branco. Lições de Fiscalidade. Vol. II- Gestão e Planeamento Fiscal Internacional. Almedina. Coimbra. 2015.

GONÇALVES, Lauredano, Direito Penal. Vol I- Evasão e Fraude Fiscal. Vida Económica Editora. Maio, 2013.

NABAIS, José Casalta; Direito Fiscal. 5º Edição. Almedina Editora. Março de 2009.

SANCHES, José Saldanha - A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional, Lisboa, 1989.

SANCHES, Saldanha; Manual de Direito Fiscal. 3ª Edição. Coimbra Editora. Agosto de 2007.

SANCHES, Saldanha; Os Limites ao Planeamento Fiscal. 3ª Edição. Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

SOUSA, Jorge Lopes Et all; Regime Geral das Infrações Tributárias Portuguesa Anotado. 4ª ed. Areas Editora. 2010.

SOUSA, Carlos Cunha; *O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*. Universidade do Minho, 2012.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional. 2ª Ed. Almedina. Coimbra. 2009.

Sites, textos e dissertações

Diversas ações da União Europeia no combate ao planeamento fiscal.

In: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_pt

IASB (2009). Income tax. March 2009.

O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento.

In: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>

Eur – Lex, O Jornal Oficial da União Europeia, 2012: 1

In: <https://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>

OCDE (2006). Third meeting of the OCDE forum on tax administration.Final Seoul Declaration.

In: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm>

OCDE (2011).Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. Report on disclosure initiative.

In:<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm>

OCDE (2013). FDI in Figures. July 2013.
In: <http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/FDIinFiguresJuly2013.pdf>.

PINTO, Paulo Albuquerque, CP. Português Anotada- a luz da CRP e dos Direitos Fundamentais.

PALMA, C. Clotilde. Texto de Apoio a Planeamento Fiscal. ISCEE, Mestrado Fiscalidade, 2016/2017.

Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas

In: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf

Planeamento Fiscal e Problemas de aplicação das Clausulas Gerais Anti abuso
In: www.biblioteca.catalogo.porto.ucp.pt/docbweb/download.asp?file=multimedia/associa/
....

Planeamento Fiscal, Conceitos, Figuras afins e Limites
in: www.occ.pt/fotos/editor2/Antonio%20Carlos%20Santos.pdf.

O Planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento de Daniel Brás Marques e Elsa Sá Carneiro.
In: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Fiscalidade.pdf>

Legislação

Constituição da República de Cabo Verde, 2010.

Constituição da Republica de Portugal, 2005.

Decreto Legislativo nº3/2014 – Aprova o Regime Jurídico das Infrações Tributárias não Aduaneiras.

Lei nº 78/VIII/2014: Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS).

Lei n.º 82/VIII/2015: Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC).

Lei n.º 47/VIII/2013: Aprova o Código Geral Tributário.

Decreto - Lei nº29/2008 de 25 Fevereiro- Decreto-lei sobre o planeamento fiscal abusivo